Dział podatkowy

Rok VIII STYCZEŃ 1939 Nr 1

Orzecznictwo Sądów Najwyższych

w sprawach podatkowych i administracyjnych

MIESIĘCZNIK

KSIĘGARNIA POWSZECHNA
DZIEŁ PRAWNICZYCH I EKONOMICZNYCH
WARSZAWA — PLAC NAPOLEONA 1

TREŚĆ NUMERU PIERWSZEGO.

OKÓLNIKI MINISTERIALNE

ORZECZENIA.

Ordynacja Podatkowa:

(Dalszy ciąg treści na str. 3-ej okładki)

Okólniki ministerialne

w sprawie wyroków Najwyższego Trybunału Administracyjnego[1].

PREZES RADY MINISTRÓW
Nr 60-3/33.
Warszawa, dnia 5 lutego 1938 r.

Okólnik Nr 5.

Do
wszystkich P. P. Ministrów
w miejscu.

Według art. 89 prawa o Najwyższym Trybunale Administracyjnym władza, której decyzja została uchylona przez Trybunał, obowiązana jest wydać nową decyzję w tej sprawie w ciągu miesiąca od dnia doręczenia jej wypisu wyroku; władza w danej sprawie związana jest zapatrywaniami zawartymi w uzasadnieniu wyroku.

Z zażaleń, wnoszonych do mnie przez osoby, które uzyskały w Najwyższym Trybunale Administracyjnym wyroki, uchylające zaskarżone decyzje, wynika, że przepisy powyższe o wykonywaniu wyroków Trybunału nie zawsze są ściśle przestrzegane. Niejednokrotnie władze nie dotrzymują miesięcznego terminu, zakreślonego ustawą do wydania nowej decyzji. Nadto zdarzają się przypadki wydawania nowych decyzyj, nie liczących się z uzasadnieniem wyroku; wywołuje to drugą skargę do Trybunału i ponowne uchylenie decyzji.

Dla uniknięcia podobnych przypadków w przyszłości proszę P. P. Ministrów o zwrócenie osobistej, pełnej uwagi na sprawę wykonywania wyroków Najwyższego Trybunału Administracyjnego i wydanie odpowiednich zarządzeń władzom podległym. W szczególności zechcą P. P. Ministrowie zarządzić:

---

[1] Por. OPA 1932 str. 3—8, 1935 str. 1—7.

a) aby w przypadkach, w których nowa decyzja ma spowodować ten sam skutek prawny, co decyzja uchylona, projekt tej nowej decyzji podlegał wyższej z kolei aprobacie, bądź, jeśli pierwszą decyzję aprobował kierownik urzędu, — projekt był przedstawiony w wewnętrznej drodze władzy wyższej instancji w celu uzyskania jej zgody na załatwienie;

b) aby w przypadkach uchylenia przez Najwyższy Trybunał Administracyjny ponownej decyzji były składane P. P. Ministrom specjalne sprawozdania, umożliwiające przeprowadzenie w każdej poszczególnej sprawie dochodzeń urzędowych.

Potrzebne wskazówki w sprawie należytego wykonywania wyroków Najwyższego Trybunału Administracyjnego zechcą właściwi P. P. Ministrowie wydać również nadzorowanym przez siebie instytucjom samorządowym.

(—) Sławoj Składkowski
PREZES RADY MINISTRÓW

OKÓLNIK MINISTRA SKARBU

z dnia 11 kwietnia 1938 r.

L. D. I. 678/Praw/38[1]

w sprawie wykonywania wyroków Najwyższego Trybunału Administracyjnego — uchylających zaskarżone decyzje.

Do
wszystkich Izb Skarbowych, Dyrekcyj Ceł, Wydziału Skarbowego w Urzędzie Wojewódzkim Śląskim w Katowicach oraz Inspektoratu Ceł w Gdańsku.

Według art. 89 prawa o Najwyższym Trybunale Administracyjnym władza, której decyzja została uchylona przez Trybunał, obowiązana jest wydać nową decyzję w tej sprawie w ciągu miesiąca od dnia doręczenia jej wypisu wyroku; władza w danej sprawie związana jest zapatrywaniami, zawartymi w uzasadnieniu wyroku.

Z zażaleń, wnoszonych do Pana Prezesa Rady Ministrów przez osoby, które uzyskały w Najwyższym Trybunale Administracyjnym wyroki, uchylające zaskarżone decyzje, wynika, że przepisy powyższe o wykonywaniu wyroków Trybunału nie zawsze są ściśle przestrzegane. Dlatego też

---

[1] ogłoszony w Dz. Urz. Min. Sk. 1938 nr 12 poz. 325.

przypominam o konieczności zachowywania przepisanego prawem terminu w ogóle, a tylko w przypadkach, wymagających uzupełnienia stanu faktycznego sprawy, termin ten może być przekroczony i tylko wtedy, gdy w ramach terminu jest rzeczywiście niemożliwe należyte przygotowanie stanu faktycznego dla danej sprawy.

Nadto zdarzają się przypadki wydawania nowych decyzyj, nie liczących się z uzasadnieniem wyroku; wywołuje to drugą skargę do Trybunału i ponowne uchylenie decyzji.

Dla uniknięcia w przyszłości podobnych przypadków — w uzupełnieniu okólników z dnia 12 czerwca 1929 r. L. D. I. 3414/1/29 o udzielaniu Najwyższemu Trybunałowi Administracyjnemu aktów władz administracyjnych oraz z dnia 14 kwietnia 1934 r. L. D. I. 2233/1/34 i z dnia 30 lipca 1934 r. L. D. I. 32610/1/34[1] o uchylaniu orzeczeń władz skarbowych przez Najwyższy Trybunał Administracyjny z powodu wadliwego postępowania — zarządzam:

a) aby w przypadkach, w których nowa decyzja ma spowodować ten sam skutek prawny, co decyzja uchylona, projekt tej nowej decyzji podlegał wyższej z kolei aprobacie, bądź, jeśli pierwszą decyzję aprobował kierownik władzy II instancji, — projekt był przedstawiony w wewnętrznej drodze władzy wyższej instancji w celu uzyskania jej zgody na załatwienie.

   Jeśli chodzi o sprawy podatkowe, rozstrzygane drogą orzeczeń Komisji Odwoławczej, przewodniczący tej Komisji w przypadkach, o których mowa, przedstawia projekt wniosku na Komisję Odwoławczą uprzednio Ministerstwu Skarbu do wglądu i wyrażenia zgody;

b) aby w przypadkach uchylenia przez Najwyższy Trybunał Administracyjny ponownej decyzji — były mi składane specjalne sprawozdania, umożliwiające przeprowadzenie w każdej poszczególnej sprawie dochodzeń urzędowych.

Za Ministra Skarbu:
(—) K. Morawski
PODSEKRETARZ STANU

[1] OPA 1935 str. 3 i 5.

2476.

ORDYNACJA PODATKOWA.

Ustalenie spornego obowiązku podatkowego[1].

Opinia członków komisji odwoławczej nie poparta konkretnymi okolicznościami ani nie może przedstawiać wystarczającego materiału faktycznego do ustalenia dochodu ze źródła, zaprzeczonego przez płatnika, ani nawet stanowić podstawy do przyjęcia, że płatnik to źródło dochodu posiadał.

Wyrok NTA z 16 marca 1938 l. rej. 2623/36 w sprawie Jana Bandeta przeciw Komisji Odwoławczej w Krakowie w przedmiocie wymiaru podatku dochodowego na r. 1932.

Zaskarżonym orzeczeniem władza pozwana częściowo tylko uwzględniła zarzut odwołania, o ile on dotyczył doliczenia do podstawy wymiaru kwoty 36.000 zł tytułem dochodu z kapitałów, obniżając kwotę tę do 5000 zł z tym uzasadnieniem, że „za posiadaniem przez płatnika dochodu z kapitałów przemawia fakt, że osiągnął znaczne dochody w latach ubiegłych, których nie mógł w całości zużyć na pokrycie kosztów nawet zbytkownego trybu życia i które, według wiadomości zarówno członków Komisji Szacunkowej jako też i Odwoławczej, miał lokowane w bankach i kasach oszczędności w wysokości co najmniej 100.000 zł z odsetkami po 5%".

W skardze na to orzeczenie zarzuca skarżący dowolność w ustaleniu dochodu z kapitałów, bowiem żadne dane faktyczne w aktach nie stwierdzają nawet faktu posiadania przez niego kapitału ani tym bardziej uzyskania dochodu jakiegokolwiek, a przesłanki władzy pozwanej, jakoby członkowie Komisji wiedzieli o posiadaniu kapitałów i uzyskaniu dochodu, bez ujawnienia w aktach, którzy członkowie są tego mniemania, i bez

[1] Por. OPA 438/33, 474/33, 559/34, 2477/39, także 95/33.

stwierdzenia, że miał on jakiekolwiek dochody, są bezpodstawne i gołosłowne.

NTA rozważył co następuje:

Zarzut wadliwości postępowania z powodu dowolności w ustaleniu dochodu z nie objętego zeznaniem źródła dochodu, tj. z kapitałów, jest trafny. Skarżący zaprzeczał swój obowiązek podatkowy z tego źródła, wyjaśniając na wezwanie władzy, że gdyby władza mu wskazała bodaj jakikolwiek fakt dowodzący posiadania przezeń kapitałów wypożyczanych na procenty, to mógłby zwalczać ustalenia władzy i podnosić konkretne zarzuty, a tak zaprzecza nadal, aby miał kapitały, które by mu dały dochód.

Gdy więc władza, ustalając dochód ze źródła zaprzeczonego przez podatnika, w prawidłowy sposób nie oparła twierdzeń swych na żadnych faktycznych danych, gdyż opinia członków Komisji nie poparta konkretnymi okolicznościami ani nie może oczywiście przedstawiać wystarczającego materiału faktycznego do ustalenia dochodu z tego zaprzeczonego źródła dochodu, ani nawet stanowić podstawy do przyjęcia, że płatnik to źródło dochodu posiadał, zwłaszcza, że domniemanie władzy, iż uzyskany z innych źródeł dochód w latach ubiegłych, wobec tego że nie mógł on być zużyty nawet na wystawny tryb życia, musiał być tym samym już jako kapitał użytkowany, jest całkiem dowolne, uznał NTA, że decyzja władzy pozwanej narusza istotne formy postępowania....

2477.

ORDYNACJA PODATKOWA.

Ustalenie spornego obowiązku podatkowego[1].

W wypadku gdy płatnik neguje swój obowiązek podatkowy w ogólności, albo w rozciągłości przyjętej przez władzę wymiarową, obowiązana jest instancja odwoławcza zakomunikować mu konkretne fakty, które zdaniem jej uzasadniają jego obowiązek podatkowy względnie jego rozciągłość, i to jeszcze przed wydaniem ostatecznego rozstrzygnięcia, aby umożliwić płatnikowi obronę w toku postępowania administracyjnego.

Wyrok NTA z 5 października 1938 l. rej. 811/37 w sprawie Edmunda Żakowskiego w Lesznie przeciw Komisji Odwoławczej w Poznaniu w przedmiocie wymiaru podatku przemysłowego za r. 1934.

---

[1] Por. OPA 2476/39.

Przedmiotem sporu jest rozciągłość obowiązku podatkowego skarżącego. Władza pozwana opodatkowała go bowiem od obrotu z handlu towarowego, skarżący twierdzi zaś w skardze, że prowadził przedsiębiorstwo pośrednictwa handlu węglem, wobec czego podlegał opodatkowaniu od osiągniętej prowizji, a nie od pełnego obrotu towarowego.

NTA rozważył co następuje:

W myśl stałej judykatury Trybunału na tle przepisów ustawy o podatku przemysłowym z 15 lipca 1925 w brzmieniu pierwotnym (poz. 550 Dz. Ust.), jak i w brzmieniu znowelizowanym (poz. 110/32 Dz. Ust.), w wypadku, gdy płatnik neguje swój obowiązek podatkowy w ogólności, albo w rozciągłości przyjętej przez władzę wymiarową, obowiązana jest instancja odwoławcza zakomunikować mu konkretne fakty, które zdaniem jej uzasadniają jego obowiązek podatkowy względnie jego rozciągłość, i to jeszcze przed wydaniem ostatecznego rozstrzygnięcia, aby umożliwić płatnikowi obronę w toku postępowania administracyjnego. Obowiązek ten ciąży na władzy odwoławczej także w tym przypadku, gdy płatnik wskutek niezłożenia zeznania w przepisanym terminie traci w myśl przepisów powołanej ustawy prawo zwalczania wymiaru w drodze odwołania. Judykatura ta nie jest pozbawiona aktualności także pod rządem Ordynacji Podatkowej. Skoro więc płatnik, zwalczając wymiar podatku, kwestionował zasadność opodatkowania go od wartości sprzedanego węgla zaznaczając, że węgli nigdy nie kupował a tylko sprzedawał je na rachunek firmy „Robur", która wypisywała rachunki, inkasowała pieniądze, prowadziła konta i „wyskarżała" pretensje, to władza winna była przede wszystkim ustalić rozciągłość obowiązku podatkowego skarżącego w trybie prawidłowego postępowania, jakkolwiek płatnik mimo pozytywnego nakazu ustawy nie złożył zeznania o obrocie, ani nie odpowiedział na wezwanie władzy do złożenia zeznania. Od obowiązku tego nie zwalniała też władzy okoliczność, że płatnik w deklaracji na wykupienie świadectwa przemysłowego określił swoje przedsiębiorstwo jako „komisową sprzedaż węgli". Określenie rodzaju przedsiębiorstwa przez płatnika w deklaracji na nabycie świadectwa przemysłowego stwarza wprawdzie domniemanie, że płatnik prowadzi przedsiębiorstwo oznaczonego przez siebie rodzaju, jednak domniemanie to ma znaczenie tylko tak długo, dopóki nie zostanie obalone przez płatnika. W konkretnym przypadku płatnik starał się obalić to domniemanie treścią swego odwołania. Z zawartych w odwołaniu danych, dotyczących istoty prowadzonego przedsiębiorstwa, wynikałoby bowiem, że płatnik prowadził pośrednictwo handlowe, nie zaś sprzedaż komisową. Wobec wyraźnej treści odwołania nie ma istotnego znaczenia mylna nazwa, której używa skarżący na określenie swego przedsiębiorstwa.

Gdy więc władza pozwana mimo twierdzenia skarżącego, że prowa-

dził przedsiębiorstwo pośrednictwa handlowego, opodatkowała go od pełnej wartości zawartych transakcji, nie ustaliwszy wpierw w trybie prawidłowego postępowania właściwego charakteru przedsiębiorstwa, to stanowi to połączoną ze szkodą dla skarżącego wadliwość postępowania....

2478.

ORDYNACJA PODATKOWA.

Normy szacunkowe dochodowości — znaczenie posiłkowe[1]; wydatki objęte normami[2].

1. Normy szacunkowe dochodowości mogą być stosowane jedynie wtedy, gdy brak jest danych niezbędnych do obliczenia dochodu rzeczywistego.

2. Płatnik nie może domagać się, by mu osobno potrącono czy też odliczono pewne kategorie wydatków uwzględnione w normie szacunkowej.

Wyrok NTA z 4 stycznia 1939 l. rej. 774/36, 699/37 i 2224/37 w sprawie Ilo Rotha przeciw Komisji Odwoławczej w Stanisławowie w przedmiocie wymiaru podatku dochodowego na lata 1933, 1934 i 1935.

Komisja Odwoławcza nie uwzględniła żądania płatnika, by od dochodu jego z lat 1932, 1933 i 1934, ustalonego z zastosowaniem norm średniej dochodowości, odliczono zapłacone przez niego podatki. W uzasadnieniu orzeczeń Komisja podała, że dochód, ustalony na podstawie norm średniej dochodowości, stanowi czysty dochód, już po uwzględnieniu zapłaconych podatków. Uzasadnienie orzeczenia, dotyczącego roku podatkowego 1934, dodaje, iż normy średniej dochodowości obejmują wszystkie wydatki o charakterze powszechnym związane z posiadaniem danego źródła dochodu. Uzasadnienie zaś orzeczenia, dotyczącego roku 1935, zawiera ponadto powołanie się na postanowienia okólnika Ministerstwa Skarbu z 18 czerwca 1935 L. D. V. 22098/1/35.

Skargi zarzucają naruszenie art. 6, 16, 17 i 10 p. 5 ustawy o podatku dochodowym.

Uzasadniając powyższy zarzut, skargi wywodzą, że zastosowanie norm średniej dochodowości jest tylko jednym ze sposobów ustalenia dochodu podlegającego opodatkowaniu i że ten sposób — podobnie jak inne — do-

---

[1] Por. OPA 2351/38.

[2] Por. OPA 2201/38, 2479/39.

tycząc tylko strony formalnej wymiaru, nie może uchylać materialnych przepisów ustawy o podatku dochodowym, w szczególności przepisu art. 10 p. 5, który nakazuje odliczenie zapłaconych podatków. To zapatrywanie jest trafne, natomiast nie jest trafny wniosek, jaki z niego snują skargi, mianowicie, że od dochodu ustalonego z zastosowaniem norm średniej dochodowości należy odliczyć wszystkie zapłacone podatki, które zasadniczo w myśl art. 10 p. 5 podlegają odliczeniu. Jeżeli bowiem zastosowana norma dochodowości zawiera pewne podatki, to osobne jeszcze odliczenie tych podatków prowadziłoby do podwójnego uwzględnienia przy wymiarze tej samej pozycji wydatków, a zatem do wyniku niewątpliwie niezgodnego z prawem.

Prawda, że zastosowanie normy średniej dochodowości powoduje potrącenie od przychodów wydatku na podatki — tak samo jak wszystkich innych wydatków — nie w jego rzeczywistej wysokości. Ale jest to już związane z samą istotą tych norm, które wyrażają wielkości przeciętne a zatem w każdym konkretnym przypadku odbiegające na ogół od rzeczywistości w pewnych granicach — w górę lub w dół. Z tego względu właśnie stosowanie norm tych jest niedoskonałym sposobem ustalania dochodu i dlatego stanowią one tylko środek posiłkowy, dopuszczalny jedynie wtedy, gdy brak jest danych niezbędnych do obliczenia dochodu rzeczywistego, mianowicie oprócz kwot rzeczywistych przychodów — kwot rzeczywistych kosztów i „odliczeń“. Ten posiłkowy charakter norm podkreślała stale judykatura NTA zarówno w okresie kiedy normy opierały swój byt na okólnikach, jak i później, kiedy w Ordynacji Podatkowej (art. 32) instytucja „norm szacunkowych dla podatków“ uzyskała po raz pierwszy sankcję ustawową i Minister Skarbu wyraźnie upoważniony został do wydania bliższych postanowień w tym względzie. I tak w ostatnich czasach, w wyroku z 14 września 1938 l. rej. 349/37[1] NTA wskazał na to, że normy średniej dochodowości mają znaczenie jedynie posiłkowe i znajdują zastosowanie wówczas, gdy drogą bezpośredniego ustalenia istotnych elementów wydatków i kosztów danego płatnika, połączonych z eksploatacją danego źródła dochodu, nie można dla braku odpowiedniego materiału obliczyć dochodu płatnika w sposób możliwie zbliżony do rzeczywistości. W tym duchu udzielały też wskazówek władzom wymiarowym okólniki Ministerstwa Skarbu. Powołany w ostatnim z zaskarżonych orzeczeń okólnik z 18 czerwca 1935 „w sprawie ustalenia podstaw wymiaru państwowego podatku dochodowego na 1935 r. podatkowy“ (ogłoszony w Dz. Urz. Min. Sk. 1935 nr 17 poz. 408) określa zastosowanie norm średniej dochodowości jako „środek ostateczny“, dopuszczalny tylko w wypadku rzeczywistych trudności w ustaleniu możliwie

[1] OPA 2351/38.

ścisłym przychodów i rozchodów płatnika. Tę zasadę wypowiedziało wreszcie — nieaktualne w sprawie — rozp. wyk. do O. P. z 25 marca 1937 poz. 270 Dz. Ust., stanowiąc w § 67, że podstawa wymiaru podatku dochodowego (z działu I) może być ustalona za pomocą norm szacunkowych tylko w razie rzeczywistej trudności w ustaleniu tej podstawy na zasadzie zebranych innych materiałów faktycznych, odnoszących się bezpośrednio do przypadku konkretnego.

W przypadku jednak, kiedy władze zastosowały normy szacunkowe zasadnie — a w tym względzie skarżący nie podnosił w postępowaniu administracyjnym i nie podnosi w skardze żadnych zarzutów, nie mogąc widocznie dostarczyć władzy wspomnianych wyżej ścisłych danych — płatnik nie może już domagać się, by mu osobno potrącono czy też odliczono pewne kategorie wydatków uwzględnione w normie. Otóż — jak to zaznaczyła władza pozwana w zaskarżonych orzeczeniach i w odpowiedziach na skargi — zastosowane normy obejmują wszystkie wydatki o charakterze powszechnym, związane z posiadaniem danego źródła dochodu, a w ich rzędzie także podatki. Stwierdzały tę konstrukcję norm okólniki min. i uznawała stała judykatura NTA. Wystarczy tu powołać się na wyrok z 15 września 1937 l. rej. 7744/34[1], w którym Trybunał streszcza judykaturę w tej kwestii w zdaniu, iż normy średniej dochodowości zawierają już w sobie zwyczajne potrącenia względnie odliczenia właściwe danemu źródłu dochodu. (Tę zasadę przyjęło także rozp. wyk. do O. P. z 1937 r., o ile chodzi o normy dochodowości budynków i normy dochodowości n e t t o przedsiębiorstw handlowych lub przemysłowych— § 32, 30). Skoro więc w sprawie chodzi tylko o podatki związane z eksploatacją opodatkowanych źródeł dochodu, a więc o odliczenia właściwe tym źródłom, skargi nie są uzasadnione.

Z tych powodów NTA skargi oddalił.

---

[1] OPA 2479/39.

2479.

ORDYNACJA PODATKOWA.

Normy szacunkowe dochodowości a odliczenie zapłaconych podatków[1].

Normy średniej dochodowości zawierają już w sobie zwyczajne potrącenia względnie odliczenia właściwe danemu źródłu dochodu, a w ich rzędzie — o ile chodzi o dom miejski — należytość gminną za wodę.

Wyrok NTA z 15 września 1937 l. rej. 7744/34 w sprawie Włodzimierza Lipońskiego przeciw Komisji Odwoławczej w Krakowie w przedmiocie wymiaru podatku dochodowego na r. 1932.

...Skarga zarzuca naruszenie ustawy oraz niezgodność przyjętego przez władzę stanu faktycznego z aktami sprawy, opierając te zarzuty na tym, że wbrew treści zaskarżonego orzeczenia nie została od dochodu podatnika (z domu) [w Krakowie] potrącona zapłacona przez niego w r. 1931 należytość gminna za wodę w kwocie 818 zł.

Zarzuty powyższe należało uznać za nieuzasadnione. Jak bowiem wynika z zaskarżonego orzeczenia, sporny dochód został ustalony przy zastosowaniu art. 63 ust. 2 ustawy o podatku dochodowym odmiennie od zeznania. Zaoczności wymiaru skarga w ogóle nie zwalcza, a tylko kwestionuje zasadność twierdzenia władzy pozwanej o potrąceniu z ustalonego dochodu brutto należytości za wodę. Gdyby nawet zarzut ten uznać za zarzut natury prawnej o tyle, że spór między stronami dotyczyłby kwestii, czy w wypadku ustalenia dochodu z nieruchomości w drodze szacunku, tego rodzaju wydatki winny być oddzielnie potrącone, to i tak ujęty zarzut należy uznać za chybiony. Jak to mianowicie ustala stała judykatura NTA, normy średniej dochodowości zawierają już w sobie zwyczajne potrącenia względnie odliczenia właściwe danemu źródłu dochodu, a do takich niewątpliwie, o ile chodzi o dom miejski, należy należytość za wodę. Z tego względu bezprzedmiotowy okazuje się też spór, wytoczony w skardze co do tego, czy dokonane przez władzę ryczałtowe potrącenie od uzgodnionej ze stroną sumy czynszu brutto obejmuje również sporną należytość za wodę....

---

[1] Por. OPA 2478/39.

2480.

ORDYNACJA PODATKOWA.

Ustalanie dochodu na podstawie zewnętrznych oznak[1].

Jeżeli władza wymiarowa zamierza ustalić ogólny dochód na podstawie zewnętrznych oznak, obowiązana jest dać płatnikowi należytą sposobność do wykazania, że wydatki domowe i osobiste pokrywał w okresie decydującym dla wymiaru z takich wpływów, które nie stanowią dochodu w rozumieniu ustawy a zatem nie podlegają opodatkowaniu.

Wyrok NTA z 25 maja 1937 l. rej. 11.153/34 w sprawie Hermana Adamka przeciw Komisji Odwoławczej w Poznaniu w przedmiocie wymiaru podatku dochodowego na r. 1933.

Herman Adamek nie wykazał na rok podatkowy 1933 żadnego dochodu. Komisja Szacunkowa ustaliła na podstawie zewnętrznych oznak (art. 64 ustawy o podatku dochodowym poz. 411/25 Dz. Ust.[2]) dochód podlegający opodatkowaniu w kwocie 15.000 zł. Odwołania nie uwzględniła Komisja Odwoławcza powołując się na art. 63 ust. 2 i art. 64 ustawy o podatku dochodowym i podając, że udzielone wyjaśnienia nie usunęły wątpliwości ze względu na nieprzedłożenie żądanych dowodów na zaciągnięcie pożyczek na utrzymanie.

Skarga zarzuca nielegalność tego orzeczenia, ponieważ 1) rzeczą podatnika jest wykazać, jaki miał dochód, a nie skąd brał środki na życie, 2) dowody na zaciągnięcie pożyczek znajdują się w ręku wierzycieli, dlatego nie było można ich przedłożyć, 3) po otrzymaniu decyzji Komisji Odwoławczej skarżący przedłożył przy piśmie z 6 listopada 1934 cztery upomnienia swych wierzycieli jako dowód zaciągnięcia pożyczek.

Wszystkie trzy argumenty skargi są chybione.

Przede wszystkim jest nie tylko prawem, ale też obowiązkiem władzy wymiarowej w tym przypadku, kiedy zamierza ustalić ogólny dochód na podstawie zewnętrznych oznak, dać podatnikowi należytą sposobność do wykazania, że wydatki domowe i osobiste pokrywał w okresie decydującym dla wymiaru z takich wpływów, które nie stanowią dochodu w rozumieniu ustawy a zatem nie podlegają opodatkowaniu. Na odpowiednie wezwanie jest tedy podatnik — wbrew zapatrywaniu skargi — obowiązany wykazać, „skąd brał środki na życie".

---

[1] Por. OPA 70/32, 174/33, 630/34.

[2] Obecnie art. 92 O. P. (poz. 134/36 Dz. Ust.).

Podatnik wezwany został przez władzę do „udowodnienia, z jakich źródeł pokrywał wydatki, a zwłaszcza do przedłożenia dowodów na zaciągnięte pożyczki“. W złożonych na to wezwanie wyjaśnieniach podatnik żądanie udowodnienia pominął milczeniem. W razie braku pisemnych dowodów, o czym mówi skarga, należało ofiarować inne dowody, a w żadnym razie nie pozostawiać żądania władzy bez odpowiedzi.

Wreszcie co się tyczy dowodów przedłożonych po doręczeniu zaskarżonego orzeczenia, to nie mają one żadnego znaczenia dla rozstrzygnięcia sporu, ani bowiem nie były znane władzy przy wydawaniu orzeczenia, ani też NTA nie może ich uwzględnić (art. 83 ust. 1 i 3 rozporządzenia o NTA poz. 806/32 Dz. Ust.).

Skargę należało tedy oddalić.

Wedle art. 64 ustawy o podatku dochodowym (a podobnie obecnie wedle art. 92 O. P.) wolno władzy wymiarowej ustalić ogólny dochód podlegający podatkowi na podstawie zewnętrznych oznak, o ile uzna dane jakimi rozporządza za niedostateczne do obliczenia wysokości dochodu, jeżeli zewnętrzne oznaki świadczą o wydatkach domowych i osobistych podatnika oraz o jego ogólnym ekonomicznym położeniu. Same zewnętrzne oznaki, świadczące o wydatkach domowych i osobistych podatnika, bez znajomości jego ekonomicznego położenia ogólnego, nie wystarczają dla uzasadnienia podatku, ponieważ zdarzają się ludzie marnotrawni, którzy żyją wystawnie z majątku („zastaw się a postaw się“), a bywają także wypadki dyskretnego wspierania podupadłych członków rodzin przez ich rodziny. Słusznie więc ustawa wymaga szczegółowego przytoczenia w uchwale tych oznak zewnętrznych, na jakich władza wymiarowa swoją decyzję oparła. Postanowienia art. 64 (art. 92 O. P.) są wyjątkiem od zasady ogólnej stwierdzenia i wykazania dochodu, dlatego mogą być tylko ostrożnie traktowane przy uwzględnieniu subiektywnych właściwości osobistych podatnika, jego prawego charakteru lub przeciwnie jego lekkomyślności, krętactwa i nielojalności. Niestety w Polsce jest wielu ludzi, których można zaliczyć do tej drugiej kategorii, wskutek czego to wyjątkowe postanowienie musi być częściej w praktyce stosowane. Pomimo wyjątkowego charakteru przepisu o ustalaniu dochodu na podstawie zewnętrznych oznak, podatnik ze swej strony powinien udzielić władzy podatkowej wszelkich żądanych wyjaśnień potrzebnych w celu uchylenia wątpliwości co do jego prawdomówności. Nie zwalnia to jednak władzy od obowiązku ustawowego uzasadnienia swej decyzji.

Stanisław Głąbiński

2481.

ORDYNACJA PODATKOWA.

Odwołanie: Termin do wniesienia odwołania w razie uzupełnienia udzielonego już płatnikowi uzasadnienia wymiaru[1]. — Doręczenia[2].

1. Jeśli władza na skutek prośby płatnika uzupełni udzielone mu poprzednio uzasadnienie wymiaru, to zawieszony przez wniesienie pierwszej prośby bieg terminu do wniesienia odwołania zaczyna biec w dalszym ciągu dopiero od dnia, w którym uzupełnienie uzasadnienia wymiaru zostało płatnikowi doręczone. (Teza).

2. Wręczenie pisma urzędu skarbowego posłańcowi, który w urzędzie doręczył podanie adresata, nie jest prawidłowym doręczeniem; za datę doręczenia tego pisma należy przyjąć dzień, w którym pismo to faktycznie doszło do rąk adresata.

Wyrok NTA z 6 grudnia 1938 l. rej. 4959/37 w sprawie Włodzimierza Łęskiego przeciw Izbie Skarbowej w Wilnie w przedmiocie wymiaru podatku dochodowego na lata 1934 i 1935.

Włodzimierzowi Łęskiemu doręczył 5 Urząd Skarbowy w Wilnie 15 lutego 1936 dwa nakazy płatnicze na podatek dochodowy na lata podatkowe 1934 i 1935. W dniu 24 lutego 1936 pełnomocnik płatnika wniósł dwa analogiczne podania o udzielenie mu na piśmie podstaw wymiaru podatku na oba wymienione lata. W obu podaniach prosił on w szczególności o udzielenie mu danych faktycznych i podstaw prawnych, na których wymiar ten oparto, oraz sposobu obliczenia dochodu, jak ogólnego tak i z poszczególnych źródeł, tudzież odpisów protokołów zeznań świadków i opinii biegłych.

W dniu 25 kwietnia 1936 Urząd Skarbowy doręczył pełnomocnikowi płatnika uzasadnienie wymiarów, przy jednoczesnym zawiadomieniu go, że do złożenia odwołania pozostaje mu jeszcze od dnia doręczenia 21 dni. W dniu 11 maja 1936 płatnik wniósł podanie o dodatkowe nadesłanie mu kart obliczeniowych dochodu z folwarku Paryż na oba wymienione lata podatkowe. Odpisy tych kart zostały w tymże dniu wydane Danielowi M., który z upoważnienia płatnika wręczył Urzędowi Skarbowemu dopiero co wymienione podanie.

Odwołania od wymiarów podatków na oba wymienione lata wniósł płatnik w dniu 4 czerwca 1936.

Urząd Skarbowy dwoma analogicznymi postanowieniami z 6 sierp-

---

[1] Por. OPA 555/34.

[2] Por. OPA 886/34.

nia 1936 pozostawił oba odwołania bez rozpoznania, jako wniesione po terminie, przewidzianym w art. 140 O. P., podając w uzasadnieniu, że termin ten został „przerwany" w dniu 24 lutego 1936 wniesieniem prośby o udzielenie uzasadnienia wymiarów, po czym od dnia następnego po doręczeniu uzasadnienia tj. od dnia 26 kwietnia 1936 zaczął biec dalej, następnie został ponownie przerwany w dniu 11 maja 1936 wniesieniem ponownej prośby o udzielenie odpisów kart źródeł dochodu z gruntów obiektu Paryż i od dnia następnego po ich doręczeniu tj. od dnia 12 maja 1936 zaczął biec dalej, tak że upłynął z dniem 18 maja 1936.

Zażalenia, wniesione przez płatnika na powyższe postanowienia, Izba Skarbowa w Wilnie decyzją z 13 lipca 1937 oddaliła jako nieuzasadnione.

Ta decyzja jest przedmiotem skargi do NTA. Skarga zarzuca, że zaskarżona decyzja została powzięta niezgodnie z przepisami O. P., a mianowicie: 1) że Izba Skarbowa niesłusznie oblicza, że w okresie od 15 lutego 1936 (data doręczenia nakazów płatniczych) do 24 lutego 1936 (data złożenia podania o wydanie uzasadnienia wymiaru) na poczet „przedawnienia" upłynęło 9 dni; 2) że Izba Skarbowa niesłusznie uważa, że bieg „przedawnienia" został dwukrotnie przerwany złożeniem 2 podań o uzasadnienie wymiaru; 3) że datę doręczenia uzupełniających wyjaśnień należy ustalić na dzień 15 maja 1936, a nie na dzień 11 maja 1936, jak przyjmuje Izba.

NTA rozważył co następuje:

Zarzut skargi, że w okresie od 15 lutego 1936 do 24 lutego 1936 na poczet terminu odwoławczego upłynęło 8 dni, a nie 9, jest trafny, co też przyznaje odpowiedź na skargę, gdyż dnia 15 lutego 1936 nie wlicza się w myśl art. 140 O. P., a dnia 24 lutego 1936 nie wlicza się w myśl art. 101 § 3 O. P.

Za uzasadniony uznaje NTA też dalszy zarzut skargi, że bieg terminu odwoławczego bez przerwy był wstrzymany (a nie „przerwany") od dnia wniesienia pierwszego podania o udzielenie podstaw wymiaru do dnia doręczenia skarżącemu uzupełniającego uzasadnienia wymiaru.

Na podanie płatnika, zawierające prośbę o udzielenie na piśmie podstaw wymiaru, a w szczególności danych faktycznych i podstaw prawnych, na których wymiar ten oparto, oraz sposobu obliczenia dochodu, jak ogólnego, tak i z poszczególnych źródeł, winien był Urząd Skarbowy w myśl art. 101 § 2 O. P. w uzasadnieniu wymiaru podać te szczegóły, zawarte w aktach, na podstawie których władza wymiarowa doszła do kwot składnikowych ogólnego dochodu (por. wyrok NTA z 28 czerwca 1927 l. rej. 2365/25[1]). Powyższemu obowiązkowi Urząd Skarbowy nie uczynił

[1] Zb. wyr. nr 1246. — Por. także wyrok z 1 marca 1927 l. rej. 1389/25, Zb. wyr. nr 1135, którego teza brzmi: Karty przedsiębiorstw, zawierające cyfrowe dane, którymi komisja szacunkowa posługiwała się przy ustaleniu dochodu z odnośnych źró-

zadość, gdyż w uzasadnieniu wymiaru odnośnie do folwarku Paryż ograniczył się do podania kwoty dochodu z powołaniem się na datę i liczbę kart obliczeniowych, jednak bez bliższego przytoczenia treści tych kart. Myli się zaś władza pozwana, gdy w odpowiedzi na skargę wyraża pogląd, że treść uzasadnienia wymiaru jest pozostawiona swobodnemu uznaniu władzy.

Skoro udzielenie treści tych kart obliczeniowych nastąpiło dopiero w odpowiedzi na dodatkowe podanie płatnika, wniesione 11 maja 1936, to przyjąć należy, że bieg terminu odwoławczego — zgodnie z przepisami art. 101 § 2 i 3 O. P. — był zawieszony do dnia doręczenia tej odpowiedzi.

Stanowisko władzy skarbowej, że wniesienie wspomnianego drugiego podania płatnika o uzupełnienie podstaw wymiarów spowodowało powtórne wstrzymanie biegu terminu odwoławczego, nie da się utrzymać. Jeśli bowiem władza uważała, że już odpowiedź na pierwsze podanie płatnika (z 24 lutego 1936), czyniła zadość wymogom art. 101 O. P., to winna była przyjąć, że wspomniane drugie podanie nie spowodowało powtórnego zawieszenia biegu terminu odwoławczego. Przyjmując natomiast, że to drugie podanie było uzasadnione, należało konsekwentnie przyjąć, że spowodowane pierwszym podaniem zawieszenie biegu terminu odwoławczego ustało dopiero w dniu doręczenia odpowiedzi na to drugie podanie.

Odpowiedź na skargę powołuje się na to, że płatnik w odwołaniu nie kwestionuje wysokości i sposobu obliczenia dochodu z folwarku Paryż, a zarzuca brak obowiązku podatkowego, dowodząc, że folwark ten nie był w jego posiadaniu, i że wobec tego brak odpisów kart obliczeniowych nie pozbawiał skarżącego możności wniesienia odwołania we właściwym terminie, a złożenie dodatkowego podania w dniu 11 maja 1936 należy uznać za usiłowanie płatnika uzyskania przedłużenia ustawowego terminu do wniesienia odwołania.

Otóż argumentacja ta jest chybiona, gdyż takie czy inne przyjęte przez płatnika podstawy i granice odwołania od wymiaru, których władza skarbowa przy udzielaniu płatnikowi uzasadnienia wymiaru nie mogła przewidzieć, nie mogą mieć wpływu na ocenę zakresu obowiązku, ciążącego na tej władzy na zasadzie art. 101 O. P.

Wreszcie w spornej kwestii, który dzień należy przyjąć jako datę doręczenia pełnomocnikowi płatnika uzupełniającego uzasadnienia wymiaru, zarzuca zasadnie skarga, że wręczenie tego uzasadnienia posłańcowi Danielowi M., który w Urzędzie Skarbowym złożył wspomniane dodatkowe podanie, nastąpiło z naruszeniem przepisów cz. III działu III O. P. Sam fakt bowiem, że posłaniec ten doręczył w Urzędzie Skarbowym

deł, stanowią część składową uchwały „w przedmiocie określenia dochodu i obliczenia podatku“ w rozumieniu art. 66 ust. 2 ustawy o podatku dochodowym poz. 607/23 Dz. Ust.

wspomniane podanie, nie dawał jeszcze dostatecznej podstawy do przyjęcia, że był on upoważniony do skutecznego odbioru uzupełniającego uzasadnienia wymiaru, zwłaszcza że wspomniane podanie zawierało prośbę o doręczenie odpisów kart obliczeniowych pod podanym w nim adresem. Wobec tego, jeżeli wymieniony posłaniec pismo Urzędu Skarbowego wręczył pełnomocnikowi skarżącego dopiero w jednym z następnych dni, to skutki tej zwłoki nie mogą obciążać skarżącego i za datę doręczenia tego pisma należy przyjąć dzień, w którym pismo to faktycznie doszło do rąk skarżącego wzgl. jego pełnomocnika.

Gdy zatem władze skarbowe w rozpatrywanym wypadku błędnie obliczyły termin do wniesienia odwołania, uchylił NTA zaskarżone postanowienie. . . .

2482.

ORDYNACJA PODATKOWA.

Odwołanie: „Konkretne" zarzuty[1].

1. Za konkretne w kwestii wysokości obrotu uważa się zarzuty poparte dowodami, które, gdyby się okazały słuszne, mogą dać podstawę do ustalenia obrotu w ściśle oznaczonej sumie lub też do obniżenia ustalonej przez I instancję sumy obrotu o ściśle oznaczoną kwotę.

2. Zarzuty odwołania mogą być uznane za niekonkretne, jeśli płatnik nie powołał dowodu na zupełność danych, nagromadzonych w odwołaniu.

Wyrok NTA z 12 lutego 1937 l. rej. 8058/34 w sprawie Jakuba Blumensteina przeciw Komisji Odwoławczej we Lwowie w przedmiocie wymiaru podatku przemysłowego za r. 1932.

Jakub Blumenstein wykonywał w r. 1932 w Łyścu przedsiębiorstwo wyrobu kleju i mycia sierści za świadectwem przemysłowym VII kat. przem. W terminie ustawowym wniósł zeznanie o obrocie, w którym podał obrót w sumie 17.600 zł. Komisja Szacunkowa ustaliła obrót w sumie 45.000 zł. Na skutek wniesionego odwołania Komisja Odwoławcza orzeczeniem z 12 marca 1934 zniżyła obrót do sumy 40.000 zł, stosując do niego stawkę podatkową 2%, poza tym zaś odwołanie oddaliła. Na to

---

[1] Por. OPA 217/33, 2483/39 i n.

orzeczenie wniesiona została skarga do NTA, który rozważył co następuje:

Skarga zarzuca . . ., że władza nie rozprawiła się z konkretnymi zarzutami odwołania. Otóż w myśl judykatury NTA za konkretne uważa się zarzuty poparte dowodami, które, gdyby się okazały słuszne, mogą dać podstawę do ustalenia obrotu w ściśle oznaczonej sumie lub też do obniżenia ustalonej przez I instancję sumy obrotu o ściśle oznaczoną kwotę. W odwołaniu skarżący wprawdzie podał określone ilości surowca nabytego do wyrobu kleju w 5 wymienionych przedsiębiorstwach łącznej wagi 233.400 kg i twierdził, że ta ilość surowca daje „wedle ustalonej stawki 10% gotowego kleju 20.334 kg“ w cenie po 90 gr za 1 kg, czyli sumę 18.300 zł, że jednak surowiec nabyty u firmy „Nowość“ nie został przerobiony w r. 1932, wobec czego suma obrotu 17.500 zł odpowiada rzeczywistości, — lecz z podanych ilości zakupu poparł dowodem tylko ilość 170.000 kg, nabytą u Margoschesa w Stanisławowie. Co do reszty zaś powołał się na zapisy stacji kolejowej.

Władza pozwana uznała — według odpowiedzi na skargę — powyższe zarzuty za niekonkretne, ponieważ skarżący nie ofiarował dowodu na poparcie wykazanego w zeznaniu obrotu, a badanie świadka Margoschesa uznała za zbędne, ponieważ skarżący przedłożył w tym względzie oświadczenie samego właściciela garbarni, a ponadto władza przyjęła za podstawę obliczenia obrotu podatkowego podany przez skarżącego procent wydajności surowca oraz cenę jednostkową gotowego wyrobu.

NTA nie dopatrzył się obrazy formalnego prawa w tym, że władza uznała zarzuty odwołania za niekonkretne, o ile chodzi o brak dowodu na zupełność danych nagromadzonych w odwołaniu oraz o te ilości surowca, na które skarżący dowodu nie dostarczył. Władza nie ma obowiązku zbierania danych z ksiąg kolejowych w celu stworzenia materiału dowodowego na rzecz podatnika. Obowiązkiem podatnika było postarać się o ten materiał dowodowy. Zresztą księgami kolejowymi można co najwyżej wykazać ilość towaru sprowadzonego przez daną stację na określone imię odbiorcy i nic więcej. . . .

W myśl art. 105 O. P. (poz. 134/36 Dz. Ust.) odwołanie powinno m. i. zawierać „wskazanie konkretnych zarzutów przeciwko ustaleniom władzy wymiarowej...“ (lit. b), zaś w myśl art. 116 O. P. w orzeczeniu, nie uwzględniającym całkowicie lub częściowo odwołania, powinna władza odwoławcza w odpowiedzi na konkretne zarzuty odwołania podać do wiadomości płatnika faktyczne i prawne motywy orzeczenia. Podobnie też stanowi przepis § 53 ust. 1 post. egzek. władz skarb. z 25 czerwca 1932 poz. 580 Dz. Ust., że „podniesione zarzuty powinny być ujęte w formie konkretnej...“. Ponieważ władza, rozpatrująca wniesione odwołanie, ma obowiązek rozprawić się tylko z konkretnymi zarzutami odwołania, przeto nierozpoznanie i nierozprawienie się z zarzutami może stanowić wadliwość postępowania tylko wówczas, gdy podniesione w odwołaniu zarzuty miały charakter zarzutów konkretnych. Stąd też powstaje doniosła aktualność problemu konkretnych zarzutów dla postę-

powania przed NTA, który może uchylić zaskarżone orzeczenie z powodu wadliwości postępowania wtedy, gdy orzeczenie to nie rozprawiło się z konkretnymi zarzutami skarżącego skierowanymi przeciwko orzeczeniu, a przede wszystkim przeciwko wymiarowi.

Tezą, przewijającą się w całym szeregu wyroków NTA z dziedziny podatku przemysłowego, jest, że za konkretne uważa się tylko takie zarzuty poparte odpowiednimi dowodami, które zawierają dane, umożliwiające władzy obliczenie ścisłej cyfry obrotu, ustalonej przez I instancję, o ścisłą cyfrę. Zachodzi zatem pytanie, czy tak sformułowaną definicję konkretnych zarzutów można uznać za trafną.

W prawie procesowym przez zarzut rozumiemy twierdzenia, zmierzające do zniweczenia roszczeń strony przeciwnej. Zarzuty te mogą być już to natury faktycznej, już to natury prawnej. Pierwsze z nich zmierzają do podważenia trafności twierdzeń strony przeciwnej, drugie zawierają samodzielne twierdzenia, zmierzające do uzasadnienia wniosku o zgaśnięciu roszczeń strony przeciwnej.

Przenosząc te pojęcia na grunt O. P., widzimy, że istotne znaczenie posiadać tu mogą zarzuty tak jednej jak i drugiej kategorii. Na plan pierwszy z natury rzeczy wybijają się jednak zarzuty w postaci twierdzeń faktycznych, zmierzających do wykazania, że przyjęta jako podstawa wymiaru pewna kwota (obrotu) jest nieodpowiednia i powinna być przyjęta w innej (niższej) sumie.

Aby dojść do wysokości sumy, jaką płatnik uważa za odpowiednią dla wymiaru, może on wobec władzy skarbowej zastosować metodę dwojakiego rodzaju. Może on zmierzać do samodzielnego uzasadnienia wysokości tej sumy przez przedstawienie odpowiedniej ilości twierdzeń faktycznych, może jednak również zwalczać wysokość sumy przyjętej za podstawę wymiaru przez władzę, wysuwając odpowiednie okoliczności, które miałyby uzasadnić wadliwe ustalenie pewnych elementów (pozycyj) tej sumy. Ta ostatnia metoda możliwa jest jednak dopiero wówczas, gdy władza dokona już ustalenia sumy, przedtem bowiem może płatnik posługiwać się tylko pierwszą metodą i dlatego też nie można jeszcze mówić o jakichś zarzutach z jego strony, skoro brak przedmiotu, przeciwko któremu byłyby one skierowane.

Zarzutami przeciwko dokonanemu przez władzę wymiarowi będą zatem *te twierdzenia, które, nawiązując do dokładnych przez władzę obliczeń, będą zmierzać do wykazania potrzeby ich odpowiedniej zmiany.* Zarzutami konkretnymi będą te zarzuty, które w sposób *szczegółowy* będą podawać, na czym polega błędność tych obliczeń, nie będą nimi natomiast te zarzuty, które, choć będą zwalczać obliczenia, to jednak nie będą podawać, na czym właściwie ma polegać ich błędność, lub będą to czynić w sposób zbyt ogólnikowy.

Rozważania te zatem zdają się potwierdzać słuszność tezy wysuwanej przez Trybunał, że za konkretne uważa się tylko takie zarzuty, które zawierają dane, umożliwiające obliczenie ścisłej cyfry obrotu, względnie zmniejszenie sumy obrotu ustalonej przez I instancję o ścisłą cyfrę.

W myśl zasad prawa procesowego badaniu co do swej prawdziwości mogą podlegać tylko twierdzenia faktyczne, mające dla sprawy istotne znaczenie (por. art. 243 k. p. c.). To samo dotyczy niewątpliwie i procesu skarbowego, gdy chodzi o ustalenie podstawy wymiaru, względnie sprawdzenie jej trafności. Badaniu władzy podlegać więc będą te tylko twierdzenia, z których da się choćby nawet w pośredniej drodze wysnuć wniosek o błędności obliczenia dokonanego przez władzę. Dla pojęcia zatem konkretnych zarzutów nie wystarczy, by same twierdzenia były konkretne tj. należycie sprecyzowane. Konkretne zarzuty to są tylko zarzuty, zawierające konkretne twierdzenia, *posiadające istotne znaczenie dla*

sprawdzenia trafności dokonanego przez władzę obliczenia. Nie ma zatem władza skarbowa obowiązku badania twierdzeń nieistotnych dla rozstrzygnięcia sprawy, a niezajęcie stanowiska w tej mierze w orzeczeniu nie stanowi wadliwości postępowania. Dlatego też słuszne jest zapatrywanie NTA wyrażone w wyroku z 15 stycznia 1937 OPA 2483/39, że nie jest zarzutem konkretnym „zarzut oparty na danych, dotyczących samego zakupu towarów, gdyż za obrót przedsiębiorstwa uważa się przychód brutto za towary sprzedane za gotówkę lub na kredyt oraz za towary wymienione“. Podobnie trafne jest wyrażone w wyroku z 10 listopada 1937 OPA 2484/39 zapatrywanie Trybunału, że twierdzenia, dotyczące częstego psucia się młyna, nie pozostają „w istotnym związku przyczynowym z konkretną sumą cyfrową obrotu“, a tym samym nie mogą być uznane za zarzuty konkretne. Podobnie w końcu trafnie też zauważył Trybunał w wyroku z 15 lutego 1938 OPA 2486/39, że nie wyczerpuje znamion zarzutów konkretnych powołanie się przez płatnika na „sezonowość handlu owocami i na szczupłość kapitału obrotowego“.

Natomiast przykłady tego, co Trybunał rozumie przez zarzuty konkretne, istotne dla rozstrzygnięcia sprawy, spotykamy w wyroku z 6 kwietnia 1938 OPA 2488/39 i z 20 października 1938 OPA 2492/39. W pierwszym z tych wyroków uznał NTA, że może być uznany za konkretny zarzut przedstawienie przez płatnika w odwołaniu „obliczenia ilości wydanych kąpieli, z którego przy uwzględnieniu ceny jednostkowej oraz udzielanych ulg“ da się obliczyć „rzeczywiście osiągnięty przychód“, „gdyż dane te, odpowiednio ustalone, mogły w rezultacie doprowadzić jeśli nie do zupełnie ścisłego, to przynajmniej do możliwie zbliżonego do rzeczywistości oszacowania przychodu“. W drugim zaś z powołanych wyroków NTA stwierdził, że „ocena zarzutów odwołania jako niekonkretnych, nie jest trafna, skoro w zarzutach tych mieści się zarzut niezgodności opinii informatorów, na których wyłącznie oparła władza wymiarowa ustalenie obrotu, ze stanem faktycznym“.

Nie we wszystkich jednak kierunkach judykatura Trybunału na tle problemu konkretnych zarzutów wydaje się zupełnie uzasadniona. Trybunał nie zadawala się bowiem tym, by zostały przytoczone dane umożliwiające władzy obliczenie ścisłej cyfry obrotu względnie zmniejszenie sumy obrotu ustalonej przez I instancję o ścisłą cyfrę, lecz wymaga, by dane te zostały poparte dowodami, gdyż wtedy dopiero można zdaniem NTA mówić o zarzutach konkretnych. To stanowisko musi jednak już z punktu widzenia teorii prawa procesowego budzić pewne zastrzeżenia.

Prawo procesowe odróżnia nader ściśle pomiędzy ciężarem przytoczenia pewnych okoliczności a ciężarem ich dowodu. W przeważnej ilości przypadków oba te ciężary idą ze sobą w parze; możliwe jednak są również i sytuacje, w których na stronie może spoczywać tylko sam ciężar przytoczenia. Nie wszystkie twierdzenia wymagają bowiem dowodu, jak to np. miejsca z twierdzeniami powszechnie znanymi (notorycznymi) oraz z twierdzeniami, za których prawdziwością przemawia domniemanie. Odpaść może potrzeba dowodzenia pewnej okoliczności, jeżeli prawdziwość jej da się ustalić na podstawie innej okoliczności niespornej lub udowodnionej. Niewątpliwie przypadki tego rodzaju posiadać będą na terenie procesu skarbowego charakter wyjątkowy i w zasadzie strona, która wystąpiła z pewnymi twierdzeniami, winna je poprzeć dowodami, gdyż w przeciwnym razie nie będą one mogły być wzięte za podstawę rozstrzygnienia. Nie można jednak, jak to czyni Trybunał, utożsamiać pojęcia zarzutu konkretnego z zarzutem popartym dowodami i odmawiać tylko dlatego zarzutowi charakteru „konkretności“, iż nie został on poparty dowodami, gdyż stanowisko takie jest nie tylko niezgodne z ogólnymi zasadami prawa procesowego, ale i z niektórymi pozytywnymi przepisami ustawy. Możliwość istnienia konkretnych zarzutów odwołania lecz niepopartych dowo-

dami wynika niewątpliwie z treści art. 105 O. P., który pod lit. b) wspomina o „wskazaniu konkretnych zarzutów“, a pod lit. c) mówi o „wskazaniu środków dowodowych“. Ten sam rozdział obu wspomnianych wyżej ciężarów procesowych widzimy również w przepisie § 53 ust. 1 post. egzek. władz skarb., który stanowi, że „podniesione zarzuty powinny być ujęte w formie konkretnej i możliwie zawierać dowody na uzasadnienie tych zarzutów“.

Choć zatem zasadniczo obowiązek władzy odwoławczej wzięcia pod rozwagę zarzutów powstaje z chwilą przedstawienia konkretnych zarzutów popartych dowodami, to jednak tak postawiona teza nie byłaby trafna, gdyż niejednokrotnie może wystarczyć samo tylko skonkretyzowanie zarzutów bez poparcia ich dowodami, skoro tylko z istoty tych zarzutów wynika zbędność ich dowiedzenia. W tym kierunku niewątpliwie steoretypowa formuła używana przez Trybunał wymagałaby drobnej korektury. Dość jaskrawie występuje to zwłaszcza w wyroku NTA z 4 maja 1938 OPA 2490/39, w którym Trybunał odmówił podniesionym przez płatnika zarzutom charakteru zarzutów konkretnych wyłącznie tylko dlatego, że płatnik „ograniczył się jedynie do zestawienia rachunków, nie przedstawiając jednak ani samych rachunków, ani też dowodów na remanent początkowy i końcowy, wreszcie dowodów na wysokość zyskowności“.

Nie da się również pominąć możliwość podniesienia zarzutów konkretnych, które, nie wysuwając ze strony płatnika żadnych samodzielnych twierdzeń faktycznych, wykazują błędność samego rozumowania władzy i na tej drodze starają się o obniżenie wysokości przyjętej przez władzę sumy. Niewątpliwie w tym przypadku nie można również mówić o jakimkolwiek ciężarze dowodu, skoro płatnik nie przytacza żadnych twierdzeń, które by takiego dowodu wymagały. Zarzuty te i tu także muszą posiadać znamię zarzutów konkretnych tzn. muszą zawierać dane, o których wyżej była już mowa, czyli w odnośnym przypadku powinny przedstawić tok właściwego rozumowania, jaki winna była władza zastosować zdaniem płatnika. Nie można zatem wysuwać w formie tezy, jak to czyni NTA w wyroku z 19 stycznia 1938 OPA 2485/39, że obowiązek rozpatrzenia zarzutów odpada, skoro skarżący „ograniczył się jedynie do krytyki ustaleń władzy wymiarowej, na których szacunek obrotu został oparty“ „i nie powołał się na żadne środki dowodowe“. Stanowisko takie mogłoby być słuszne jedynie w odniesieniu do zarzutów ogólnikowych.

Widzimy zatem, że tezy wysuwane w powołanych wyrokach NTA na temat pojęcia konkretnych zarzutów winnyby ulec pewnym modyfikacjom we wskazanych wyżej kierunkach.

Marian Waligórski

2483.

ORDYNACJA PODATKOWA.

Odwołanie: „Konkretne“ zarzuty[1].

Nie jest zarzutem konkretnym w kwestii wysokości obrotu przedsiębiorstwa handlu towarowego zarzut, oparty na danych, dotyczących samego zakupu towarów.

Wyrok NTA z 15 stycznia 1937 l. rej. 87/34 w sprawie Judy Alfusa przeciw Komisji Odwoławczej przy Izbie Skarbowej Grodzkiej w Warszawie w przedmiocie wymiaru podatku przemysłowego za r. 1932.

...Skarga zarzuca, że władza pozwana nie rozprawiła się z zarzutami odwołania, w szczególności nie zbadała wykazu zakupionych w I półroczu towarów i nie wzięła pod uwagę, że obrót za II półrocze wykazany został księgami na kwotę 21.930 zł 38 gr.

Otóż co się tyczy wykazu zakupionych towarów, to władza pozwana wyjaśnia w odpowiedzi na skargę, że nie była obowiązana do badania tego wykazu, albowiem nie stanowił on dowodu na osiągnięty obrót, a nadto przedstawiony został po upływie terminu odwoławczego.

Kwestii spóźnionego przedstawienia omawianego wykazu nie mógł NTA wziąć pod rozwagę, gdyż władza pozwana nie podniosła tej okoliczności w zaskarżonym orzeczeniu.

Natomiast pierwszy z przytoczonych przez władzę powodów nierozprawienia się z tym wykazem uznał NTA za trafny.

W myśl judykatury Trybunału, instancja odwoławcza obowiązana jest rozprawić się tylko z konkretnymi zarzutami odwołania w rozumieniu art. 88 ustawy o podatku przemysłowym. Nie jest zaś konkretnym w kwestii wysokości obrotu przedsiębiorstwa handlu towarowego według tej judykatury zarzut, oparty na danych, dotyczących samego zakupu towarów, gdyż za obrót takiego przedsiębiorstwa uważa się w myśl art. 5 p. 1 ustawy p r z y c h ó d brutto za towary, sprzedane za gotówkę lub na kredyt, oraz za towary wymienione. Skoro więc płatnik powołał się tylko na wykaz zakupionych towarów jako na materiał, mający stanowić podstawę do stwierdzenia wysokości obrotu jego przedsiębiorstwa w I półroczu 1932, a nie podał popartej odpowiednimi dowodami sumy przychodu, osiągniętej ze sprzedaży zakupionych towarów oraz ze sprzedaży zapasu towarów, istniejącego w dniu 1 stycznia 1932, to władza pozwana w myśl powołanej judykatury Trybunału nie miała obowiązku rozprawiać się z tym wykazem....

---

[1] Por. OPA 2482/39, 2484/39 i n.

2484.

ORDYNACJA PODATKOWA.

Odwołanie: „Konkretne“ zarzuty[1].

Jeżeli płatnik w odwołaniu, kwestionując wysokość ustalonego obrotu, ogranicza się do podtrzymania zeznanej sumy obrotu, nie przytaczając żadnych materiałów faktycznych ani też dowodowych, uzasadniających tę sumę obrotu, zarzuty odwołania nie są konkretne.

Wyrok NTA z 10 listopada 1937 l. rej. 2637/35 w sprawie Rywki Appel przeciw Komisji Odwoławczej w Lublinie w przedmiocie wymiaru podatku przemysłowego za r. 1932.

...O ile chodzi o zarzuty, podniesione w odwołaniu odnośnie do wysokości obrotu, to NTA uznał, iż zarzutom tym brak charakteru konkretności w rozumieniu postanowienia art. 88 ustawy o podatku przemysłowym (poz. 110/32 Dz. Ust.). Skarżąca bowiem w odwołaniu, kwestionując wysokość ustalonego obrotu, ograniczyła się do podtrzymania zeznanej sumy obrotu, nie przytoczyła jednak żadnych materiałów faktycznych ani też dowodowych, uzasadniających tę sumę obrotu. Za taki bowiem materiał nie mogą być uważane gołosłowne zaprzeczenia skarżącej pełnego wykorzystania umowy z właścicielem młyna motorowego w Siedlcach odnośnie do obowiązku dostarczania miesięcznie 600 cetnarów zboża do przemiału — dla braku dostatecznego kapitału obrotowego, względnie z powodu konkurencji.

Co się zaś tyczy dowodu ze świadków w odwołaniu ofiarowanych, to powołani oni zostali wprawdzie w związku z twierdzeniem o częstym psuciu się młyna, lecz skarżąca omieszkała wykazać istotny przyczynowy związek tej okoliczności z konkretną cyfrową wysokością obrotu, a poza tym władza sama nie przyjęła pełnego czasu pracy.

Natomiast uznał NTA za uzasadniony dalszy zarzut skargi: nierozpatrzenia twierdzeń i zarzutów odpowiedzi na sprzeciw w przedmiocie ustalenia możliwości dziennego przemiału w młynie Lewinów.

Jak to bowiem wynika z osnowy sprzeciwu, Przewodniczący Komisji Szacunkowej, kwestionując szacunek Komisji co do przeciętnego dziennego przemiału w młynie na 75 cetnarów, żądał podwyższenia tej normy do 100 cetnarów, a to z uwagi na możliwości przemiałowe 120 cetnarów dziennie, uwzględniając istnienie 6 par walców.

---

[1] Por. OPA 2482/39, 2483/39, 2485/39 i n.

Powyższe obliczenie zakwestionował skarżący w odpowiedzi na sprzeciw, twierdząc, iż z uwagi na urządzenie młyna jako cały automat i z uwagi na konieczność powtórnego przemielenia zboża na walcach, jeden i ten sam transport zboża zabiera podwójny czas.

Zarzut powyższy poparty powołaniem się na biegłych oraz świadków imiennie nazwanych był konkretny, wobec czego instancja odwoławcza, uwzględniając sprzeciw Przewodniczącego, winna była z powyższą obroną rozprawić się w zaskarżonej decyzji.

Brak rozprawienia się z zarzutami powyższymi, uznał NTA za wadliwość postępowania....

2485.

ORDYNACJA PODATKOWA.

Odwołanie: „Konkretne" zarzuty[1].

Jeżeli płatnik w odwołaniu, określając sumę obrotu, nie przytoczył żadnego materiału faktycznego, uzasadniającego wysokość tej sumy i ograniczył się jedynie do krytyki ustaleń władzy wymiarowej, na których szacunek obrotu został oparty, zarzuty odwołania nie są konkretne.

Wyrok NTA z 19 stycznia 1938 l. rej. 4827/36 w sprawie Borucha Chonowskiego przeciw Komisji Odwoławczej w Białymstoku w przedmiocie wymiaru podatku przemysłowego za r. 1934.

W myśl postanowienia Ordynacji Podatkowej (art. 123 poz. 346/34 Dz. Ust.[2]) obowiązek władzy podania do wiadomości płatnika faktycznych i prawnych motywów orzeczenia, nie uwzględniającego odwołanie, istnieje tylko w odniesieniu do zarzutów konkretnych. Takich jednak zarzutów odwołanie skarżącego nie zawierało. Skarżący bowiem w odwołaniu, określając sumę obrotu na 6.000 zł, nie przytoczył żadnego materiału faktycznego, uzasadniającego wysokość tej kwoty i ograniczył się jedynie do krytyki ustaleń władzy wymiarowej, na których szacunek obrotu został oparty. Wbrew twierdzeniom skargi, skarżący na poparcie swych, ogólnikowych zresztą, twierdzeń nie powołał się na żadne środki dowodowe.

Tym samym nie ciążył na władzy pozwanej obowiązek rozprawienia się z nieistniejącymi wnioskami dowodowymi skarżącego....

---

[1] Por. OPA 2482/39, 2483/39, 2484/39, 2486/39 i n.

[2] Art. 116 tekstu poz. 134/36 Dz. Ust.

2486.

ORDYNACJA PODATKOWA.

Odwołanie: „Konkretne“ zarzuty[1].

Jeżeli płatnik w odwołaniu, zwalczając ustaloną wysokość obrotu, powołuje się jedynie na sezonowość prowadzonego handlu i na szczupłość kapitału obrotowego, zarzuty odwołania nie są konkretne.

Wyrok NTA z 15 lutego 1938 l. rej. 104/35 w sprawie Stanisława Suskiego przeciw Komisji Odwoławczej przy Izbie Skarbowej Grodzkiej w Warszawie w przedmiocie wymiaru podatku przemysłowego za r. 1933.

...W myśl art. 88 ustawy o podatku przemysłowym Komisja Odwoławcza bada jedynie konkretne zarzuty odwołania. W myśl judykatury Trybunału za konkretne zarzuty w rozumieniu art. 88 uważa się w zakresie wysokości obrotu tylko takie, poparte odpowiednimi dowodami zarzuty, które zawierają dane, umożliwiające władzy obliczenie ścisłej cyfry obrotu, wzgl. sprostowanie sumy obrotu, ustalonej przez I instancję, o ścisłą cyfrę. Gdy zaś w odwołaniu płatnik powoływał się jedynie na sezonowość handlu owocami i na szczupłość kapitału obrotowego, które to zarzuty za konkretne uważane być nie mogą, to władza pozwana nie miała obowiązku rozprawiania się z nimi....

2487.

ORDYNACJA PODATKOWA.

Odwołanie: „Konkretne“ zarzuty[2].

Rachunki poszczególnych przedsiębiorstw, dostarczających towaru płatnikowi, bez oparcia o jakąś choćby uproszczoną księgowość płatnika, nie mogą stanowić dowodu na całokształt towaru, stanowiącego przedmiot obrotu opodatkowanego przedsiębiorstwa.

Wyrok NTA z 8 marca 1938 l. rej. 3139/36 w sprawie firmy M. Kremer i Sp. w Suchowoli przeciw Komisji Odwoławczej w Białymstoku w przedmiocie wymiaru podatku przemysłowego za r. 1932.

---

[1] Por. OPA 2482/39 — 2485/39, 2487/39 i n.

[2] Por. OPA 217/33, 2482/39 — 2486/39, 2488/39 i n.

...Skarżąca w zeznaniu, określając obrót swego „hurtowego handlu mąki" na kwotę 108.700 zł, stwierdziła wyraźnie, iż w okresie miarodajnym dla wymiaru podatku nie prowadziła ksiąg handlowych. W odwołaniu natomiast skarżąca przyznaje sumę obrotu rzeczywiście osiągniętego w kwocie 117.600 zł i wyprowadza ten obrót na podstawie przeciętnej ceny wagonu mąki, przyjmując za podstawę obliczenia 21 wagonów mąki, sprowadzonej koleją z młynów. Na poparcie powyższego szacunkowego obliczenia obrotu powołała się skarżąca na oryginalne rachunki tych młynów, z którymi pozostaje w kontakcie.

Zgodnie ze swoją stałą judykaturą, NTA uznał, iż tego rodzaju obrona płatnika pozbawiona jest cech zarzutów konkretnych w rozumieniu postanowienia art. 88 ustawy o podatku przemysłowym, z którymi to zarzutami obowiązana byłaby władza pozwana rozprawić się w zaskarżonym orzeczeniu. Pomijając bowiem wzgląd, iż skarżąca nie podała cen rzeczywiście osiągniętych ze sprzedaży towaru, lecz ceny te określiła w przeciętu, to rachunki poszczególnych przedsiębiorstw, dostarczających mąki dla firmy skarżącej, bez oparcia o jakąś choćby uproszczoną księgowość przedsiębiorstwa nabywającego towar, nie mogą stanowić dowodu na całokształt towaru, stanowiącego przedmiot obrotu tegoż przedsiębiorstwa.

O ile skarżąca powołuje się na fakt podwójnego wliczenia do obrotu tych samych przesyłek kolejowych, to Trybunał stwierdził na podstawie stanu akt, iż władza pozwana przy szacunku obrotu oparła się na wyniku lustracji przedsiębiorstwa oraz na opinii informatorów rzeczoznawców. Okoliczność podwójnego obliczenia niektórych przesyłek kolejowych na zestawieniu informacji, dokonanym przez władzę wymiarową, znana była władzy odwoławczej, która uznała, iż przesyłki kolejowe wyczerpują tylko część obrotu przedsiębiorstwa, podczas gdy reszta towaru sprowadzona została drogą kołową m. i. z młyna w Radziwiłłowie, co skarżąca w skardze wyraźnie przyznaje. Stanowisku temu dała wyraz pozwana władza w motywach zaskarżonego orzeczenia.

Zarzut niepodania w orzeczeniu uzasadnienia wymiaru uznać należało za chybiony, albowiem władza uzasadniła swoje orzeczenie.

Z uwagi na powyższe NTA oddalił skargę jako nieuzasadnioną.

2488.

ORDYNACJA PODATKOWA.

Odwołanie: „Konkretne“ zarzuty[1].

Władza odwoławcza ma obowiązek rozprawienia się z zarzutami i wnioskami dowodowymi, mogącymi prowadzić, jeśli nie do zupełnie ścisłego ustalenia, to przynajmniej do możliwie zbliżonego do rzeczywistości oszacowania przychodu.

Wyrok NTA z 6 kwietnia 1938 l. rej. 3625/36 w sprawie Alfreda Herholza przeciw Komisji Odwoławczej w Katowicach w przedmiocie wymiaru podatku dochodowego na r. 1930.

Przedmiotem sporu jest jedynie ustalenie przychodu brutto z jednego ze źródeł dochodu skarżącego, mianowicie z zakładu kąpielowego w Goczałkowicach, czyli — jak to określa władza pozwana — z przedsiębiorstwa „wydawania kąpieli“. Skarga zarzuca, że przyjęta za przychód brutto suma 110.000 zł, odpowiadająca ustalonemu przez władze wymiarowe podatku przemysłowego od obrotu obrotowi owego przedsiębiorstwa za r. 1929, jest niezgodna z rzeczywistością oraz że władza pozwana nie rozprawiła się należycie z zarzutami odwołania i z wyjaśnieniami skarżącego w tej mierze i bezzasadnie pominęła ofiarowane przez niego na rzeczywisty przychód dowody.

NTA rozważył co następuje:

Płatnik w odwołaniu i wyjaśnieniach przedstawiał obliczenie ilości wydanych kąpieli, z którego przy uwzględnieniu ceny jednostkowej oraz udzielanych ulg obliczał rzeczywiście osiągnięty przychód. Na to obliczenie ofiarował płatnik dowód ze świadków, żądając ich przesłuchania pod przysięgą przez sąd, oraz przedłożył pisemne oświadczenia pracowników zakładu kąpielowego, zaświadczenia gminy dotyczące ilości kuracjuszów i opinię znawcy, ustalającą wydajność źródła, z którego czerpana była solanka dla wydawanych kąpieli. Otóż jest oczywiste, że dane te, odpowiednio ustalone, mogły w rezultacie doprowadzić jeśli nie do zupełnie ścisłego ustalenia, to przynajmniej do możliwie zbliżonego do rzeczywistości oszacowania przychodu. Było przeto obowiązkiem władzy w myśl art. 60 i 61 ustawy o podatku dochodowym (poz. 411/25 Dz. Ust.) przeprowadzić ofiarowane przez płatnika dowody i następnie ustalić prawidłowo wyniki tak tych dowodów, jak i dowodów przedłożonych przez skarżącego w toku postępo-

---

[1] Por. OPA 217/33, 2482/39 — 2487/39, 2489/39 i n.

wania, i na tych danych oprzeć ustalenie względnie szacunek przychodu brutto. Sięganie do oszacowania dla wymiaru podatku przemysłowego od obrotu byłoby uzasadnione dopiero wówczas, gdyby na podstawie danych i dowodów, dostarczonych przez płatnika w toku postępowania wymiarowego podatku dochodowego, przychodu tego ustalić względnie oszacować się nie dało.

Z tych powodów NTA zaskarżone orzeczenie uchylił z powodu wadliwego postępowania.

2489.

ORDYNACJA PODATKOWA.

Odwołanie: „Konkretne“ zarzuty[1].

Tylko odpowiednimi dowodami poparte zarzuty w kwestii wysokości obrotu stanowią zarzuty konkretne w rozumieniu art. 116 O. P. (poz. 134/36 Dz. Ust.), z którymi władza obowiązana jest rozprawić się w odwoławczym orzeczeniu.

Wyrok NTA z 30 kwietnia 1938 l. rej. 5130/36 w sprawie Joachima Barbera przeciw Komisji Odwoławczej w Krakowie w przedmiocie wymiaru podatku przemysłowego za r. 1934.

2490.

ORDYNACJA PODATKOWA.

Odwołanie: „Konkretne“ zarzuty[2].

Obrona, nie dająca władzy odwoławczej materiału faktycznego i dowodowego, dopuszczającego ustalenie wysokości obrotu z cyfrową dokładnością, nie ma charakteru zarzutów konkretnych w rozumieniu art. 116 O. P. (poz. 134/36 Dz. Ust.).

Wyrok NTA z 4 maja 1938 l. rej. 4162/36 w sprawie Hermana Ruseckiego przeciw Komisji Odwoławczej w Katowicach w przedmiocie wymiaru podatku przemysłowego za r. 1934.

---

[1] Por. OPA 2482/39 — 2488/39, 2490/39 i n.

[2] Por. OPA 2482/39 — 2489/39, 2491/39, 2492/39.

...Skarżący nie prowadził ksiąg handlowych, za czym w myśl postanowienia art. 71 § 2 O. P. (nowa numeracja) nie ciążył na władzy wymiarowej obowiązek wzywania go do usunięcia wątpliwości co do dokładności lub prawidłowości złożonego zeznania.

O ile chodzi o postępowanie odwoławcze, to skarżący kwestionował wysokość obrotu ustalonego przez władzę wymiarową, zaznaczając, iż obrót uzyskany w miarodajnym okresie czasu wynosił kwotę 43.520 zł 53 gr. Do powyższej kwoty dochodzi płatnik wedle wyraźnego przyznania w odwołaniu w ten sposób, iż obliczył na podstawie prowadzonych rachunków wartość towarów zakupionych w r. 1934, doliczając do tej wartości zapasy posiadane z początkiem r. 1934 oraz odliczając zapasy posiadane z końcem r. 1934. Do uzyskanej w ten sposób kwoty doliczył płatnik 20% tytułem „kalkulacji" i otrzymał obrót w wysokości przez siebie podanej.

W związku z powyższym odwołaniem płatnik został wezwany przez władzę do przedłożenia zaofiarowanych w odwołaniu dowodów, przy czym, jak to ujawnia osnowa protokołu z 16 kwietnia 1936, ograniczył się do przedłożenia jedynie zestawienia rachunków, nie przedstawiając jednak ani samych rachunków, ani też dowodów na remanent początkowy i końcowy, wreszcie dowodów na wysokość zyskowności.

Tego rodzaju obrona, nie dająca władzy odwoławczej materiału faktycznego i dowodowego, dopuszczającego ustalenie wysokości obrotu z cyfrową dokładnością, nie miała charakteru zarzutów konkretnych w rozumieniu art. 116 O. P., w odpowiedzi na które to zarzuty obowiązanaby była władza podać do wiadomości płatnika faktyczne i prawne motywy orzeczenia.

W związku z nieprzedłożeniem przez skarżącego odpowiednich danych faktycznych i dowodowych władną była władza wymiarowa w myśl postanowienia art. 90 O. P. ustalić podstawy wymiaru na podstawie własnych materiałów, nie mając obowiązku, jak tego się mylnie skarga domaga, żądania wyjaśnienia od płatnika co do poszczególnych pozycyj materiału informacyjnego.

Również nie ciążył na władzach wymiarowych obowiązek nawiązywania ustalenia wysokości obrotu do wymiaru z uprzednich okresów podatkowych, ile że obrót ustalany bywa oddzielnie za każdy rok podatkowy.

Z powyższych powodów NTA oddalił skargę jako nieuzasadnioną.

2491.

ORDYNACJA PODATKOWA.

Odwołanie: „Konkretne“ zarzuty[1].

Gołosłowne twierdzenie płatnika o przeciętnej miesięcznej ilości wysłanego towaru, wyrażonej w wadze towaru, nie wypełnia pojęcia zarzutu konkretnego w rozumieniu art. 116 O. P. (poz. 134/36 Dz. Ust.).

Wyrok NTA z 10 czerwca 1938 l. rej. 1638/36 w sprawie Szmula Hellera przeciw Komisji Odwoławczej w Łucku w przedmiocie wymiaru podatku przemysłowego za r. 1933.

...Powołany w skardze art. 123 O. P. (poz. 346/34 Dz. Ust.[2]) nakłada na władzę orzekającą w II instancji obowiązek podania do wiadomości płatnika faktycznych i prawnych motywów orzeczenia „w odpowiedzi na konkretne zarzuty odwołania“. Zarzut więc obrazy tego przepisu może być uzasadniony wówczas tylko, gdy podatnik w odwołaniu podniósł zarzuty konkretne.

Skarżący twierdzi, że odwołanie takie właśnie zarzuty zawierało, lecz władza pozwana w odpowiedzi na skargę zwalcza wywody skargi, ponieważ skarżący dla sprawy istotnego twierdzenia o przeciętnej wysokości miesięcznej dostaw, obliczonej na 800 do 900 kg koszyków, nie poparł żadnym dowodem.

Istotnie. Według osnowy odwołania podano skarżącemu do wiadomości, zanim on wniósł odwołanie, że obrót w wysokości 80.000 zł ustalono na podstawie dwóch przesłanek, a to ilości wysłanych koszyków (25.000 kg) i wartości wysyłki (3 zł za 1 kg wagi). Skarżący określił przyjętą wagę jako przesadną, ponieważ „przeciętna norma miesięcznych dostaw nie przekracza 800—900 kg“, lecz nie poparł tego twierdzenia żadnym dowodem, podczas gdy władza orzekająca oparła się na wyniku dochodzeń urzędowych a w szczególności na zeznaniach 2 ekspedytorów kolejowych zajmujących się na stacji kolejowej Krzemieniec ładowaniem towaru dla handlarzy koszykami i na informacjach dotyczących wagi poszczególnych przesyłek kolejowych w 1933 r.

Trafne jest przeto zapatrywanie władzy, że gołosłowne twierdzenie płatnika o przeciętnej miesięcznej ilości wysłanego towaru, wyrażonej w wadze towaru, nie wypełnia pojęcia zarzutu konkretnego w rozumieniu art. 123 O. P., skoro płatnik, przyznawszy w odwołaniu, że ksiąg prawi-

---

[1] Por. OPA 2482/39 — 2490/39, 2492/39.

[2] Art. 116 tekstu poz. 134/36 Dz. Ust.

dłowych nie prowadził, nie podał nawet źródła swego obliczenia wysyłek miesięcznych.

Skarżący zwalczał w odwołaniu także drugą przesłankę władzy wymiarowej o wartości jednostkowej towaru, twierdząc, że cena 1 kg towaru wynosiła tylko 1 zł i to twierdzenie poparł zaświadczeniem Zarządu gminnego w Wiśniowcu.

Władza wymiarowa I instancji przyjęła za podstawę obliczenia wartość 1 kg koszyków na 3 zł, zaś władza odwoławcza na 2 zł, zaokrągliwszy obrót wzwyż do sumy 54.000 zł.

Władza pozwana atoli w swym orzeczeniu nie uzasadniła pominięcia zaświadczenia Zarządu gminnego, względnie nie rozprawiła się z tym dowodem pod względem ani formalnym, ani merytorycznym. Również brak w aktach jakiegokolwiek ustalenia czy to jednostkowej wartości, czy to wartości przeciętnej towaru. W jednej z notatek urzędowych, znajdujących się w aktach, powołano się wprawdzie na bliżej nieokreślony protokół badania wymienionego rzeczoznawcy, lecz protokołu tego do akt nie dołączono, zaś dochodzenia dotyczące wagi i ceny koszyków, dokonane według protokołu z 17 stycznia 1935, nie wykazują, czy i jaki związek miał lub mógł mieć stan faktyczny ujawniony w chwili dokonanego badania ze stanem miarodajnym dla wymiaru podatku przemysłowego za r. 1933. . . .

2492.

ORDYNACJA PODATKOWA.

Odwołanie: „Konkretne“ zarzuty[1].

Zarzut niezgodności opinii informatorów, na której wyłącznie oparła władza wymiarowa ustalenie obrotu, ze stanem faktycznym, poparty dowodami, jest konkretny.

Wyrok NTA z 20 października 1938 l. rej. 211/35 w sprawie firmy „Fedor Masza i Grynberg“ w Warszawie przeciw Komisji Odwoławczej przy Izbie Skarbowej Grodzkiej w Warszawie w przedmiocie wymiaru podatku przemysłowego za r. 1933.

Komisja Szacunkowa wymierzyła skarżącym od prowadzonego przez nich przedsiębiorstwa handlu skór podatek przemysłowy od obrotu, ustalając sumę osiągniętego w r. 1933 obrotu na kwotę 250.000 zł. Ustalenie to

---

[1] Por. OPA 2482/39 — 2491/39.

oparła władza na orzeczeniu dwu, nie wymienionych z nazwiska informatorów, którzy oparli swą opinię na tym, iż skarżący kupują przeważnie za gotówkę u firm, w opinii wymienionych i innych i że przedsiębiorstwo skarżących należy do rzędu przedsiębiorstw takich jak przedsiębiorstwo firmy K., które to ostatnie przedsiębiorstwo osiągnęło obrót 300.000 zł. W porównaniu do handlu K. ocenili informatorzy obrót skarżących na 300.000 zł.

W odwołaniu domagali się skarżący ustalenia obrotu w wysokości 30.000 zł, przedkładając zaświadczenia firm, podanych przez informatorów jako dostawców skarżących, iż w r. 1933 skarżący z nimi nie pozostawali w stosunkach handlowych, oraz wnosząc o przesłuchanie biegłych z listy Izby Przemysłowo-Handlowej na okoliczność, że przedsiębiorstwo skarżących nie jest analogiczne do przedsiębiorstwa K., prowadzi bowiem inne gatunki skór i w innym procentowym stosunku.

W postępowaniu odwoławczym przesłuchano nienazwanego informatora, który podał obrót na 250.000 zł, niczym tej opinii nie popierając. Władza pozwana nie uwzględniła odwołania, podnosząc, że zarzuty odwołania nie były konkretne i nie zostały poparte odpowiednimi dowodami.

Na zarzuty skargi rozważył NTA co następuje:

Ocena zarzutów odwołania jako niekonkretnych nie jest trafna, skoro w zarzutach tych mieści się zarzut niezgodności opinii informatorów, na której wyłącznie oparła władza wymiarowa ustalenie obrotu, ze stanem faktycznym — a to tak pod względem podanych przez informatorów źródeł zakupu, jak i pod względem uznania przedsiębiorstwa skarżących za analogiczne do przedsiębiorstwa K., i skoro skarżący na pierwszą okoliczność przedłożyli zaświadczenia firm wymienionych w opinii informatorów, a na drugie powołali biegłego z listy Izby Przemysłowo-Handlowej. Było tedy obowiązkiem władzy z zarzutami tymi i wnioskami dowodowymi w zaskarżonej decyzji się rozprawić. Przeprowadzenia dowodu z załączonych do odwołania zaświadczeń i powołanego biegłego nie może zastąpić przesłuchanie nie wymienionego z nazwiska i charakteru informatora, który w dodatku nie poparł swej całkowicie gołosłownej opinii żadnymi danymi faktycznymi. Uznając tedy postępowanie za wadliwe, uchylił NTA zaskarżone orzeczenie.

2493.

ORDYNACJA PODATKOWA.

Dowody nie przedstawione na wezwanie władzy w postępowaniu wymiarowym, natomiast dołączone do oświadczenia na protokół badania ksiąg, doręczony w odpisie płatnikowi w toku postępowania odwoławczego.

Przepis art. 107 § 2 O. P. (poz. 134/36 Dz. Ust.) nie pozbawia płatnika uprawnienia wynikającego z przepisu art. 86 § 2 O. P.; jeżeli więc odpis protokołu badania ksiąg doręczono płatnikowi dopiero w postępowaniu odwoławczym, płatnik uprawniony jest w tym postępowaniu złożyć oświadczenie przewidziane w art. 86 § 2, poparte w razie potrzeby tymi dowodami, których nie przedłożył na wezwanie władzy w postępowaniu wymiarowym.

Wyrok NTA z 3 listopada 1938 l. rej. 1605/38 w sprawie Wojciecha Mycielskiego przeciw Komisji Odwoławczej w Poznaniu w przedmiocie wymiaru podatku dochodowego na r. 1935.

Komisja Odwoławcza nie uwzględniła odwołania, podając w uzasadnieniu, z powołaniem się na przepis art. 107 § 2 O. P. (poz. 134/36 Dz. Ust.), iż mimo wezwania Urzędu Skarbowego z 26 sierpnia 1936 płatnik nie przedłożył żądanych dowodów na uzasadnienie odpisanych pretensji i w ogóle nie udzielił żadnej odpowiedzi, wobec czego utracił prawo powoływania się na te dowody w postępowaniu odwoławczym, za czym częściowych dowodów, przedłożonych przez zastępcę płatnika dnia 27 stycznia 1937, nie rozpatrywano.

Skarga zwalcza motywy powyższego orzeczenia, zarzucając, 1) że pełnomocnik skarżącego złożył osobiście żądane wyjaśnienia w Urzędzie Skarbowym, co skarga udowadnia załączonym „zaręczeniem w miejsce przysięgi" tegoż pełnomocnika; 2) że władza wymiarowa doręczyła skarżącemu odpis protokołu badania ksiąg gospodarczych dopiero w postępowaniu odwoławczym, wobec czego skarżący miał prawo w terminie 7 dni złożyć do tego protokołu wyjaśnienia i poprzeć je dowodami w myśl § 2 art. 86 O. P. a władza była obowiązana z zaofiarowanym materiałem dowodowym rozprawić się.

Pierwszy zarzut skargi nie ma oparcia w stanie faktycznym stwierdzonym aktami sprawy. W aktach tych bowiem brak jakiegokolwiek śladu, by pełnomocnik skarżącego złożył w zakreślonym w wezwaniu terminie wyjaśnienia; przeczy też temu władza pozwana w odpowiedzi na skargę,

dowodu zaś dołączonego do skargi NTA nie może uwzględnić w myśl art. 83 ust. 3 rozp. o NTA (poz. 806/32 Dz. Ust.).

Trafny natomiast jest drugi zarzut skargi. Wprawdzie istotnie w myśl przepisu art. 107 § 2 O. P., powołanego w zaskarżonym orzeczeniu, płatnik nie może powoływać się na dowody, których nie przedstawił na wezwanie władzy skarbowej, jednak przepis ten nie pozbawia płatnika uprawnienia wynikającego z kategorycznego przepisu art. 86 § 2 O. P., w myśl którego płatnik nie godzący się z ustaleniami protokołu badania ksiąg może złożyć swe oświadczenie w terminie 7-dniowym po doręczeniu odpisu tego protokołu. Skoro więc w rozpoznawanej sprawie odpis protokołu sporządzonego w postępowaniu wymiarowym doręczono płatnikowi — zamiast, jakby należało, w toku tego postępowania — dopiero w postępowaniu odwoławczym, płatnik uprawniony był w postępowaniu odwoławczym złożyć oświadczenie przewidziane w art. 86 § 2, poparte w razie potrzeby dowodami, a władza była obowiązana oświadczenie to rozpoznać i z nim się rozprawić. O tyle rygor z art. 107 § 2 O. P. stracił w danych warunkach swą skuteczność.

W myśl powyższych wywodów należało pominięcie oświadczenia płatnika uznać za istotną wadliwość postępowania....

2494.

ORDYNACJA PODATKOWA.

Odrzucenie dowodu spóźnionego — forma.

Odrzucenie dowodu na zasadzie art. 107 § 2 O. P. (poz. 134/36 Dz. Ust.) władza odwoławcza obowiązana jest ujawnić w swym orzeczeniu z podaniem uzasadnienia. (Teza).

Wyrok NTA z 10 grudnia 1938 l. rej. 3854/38 w sprawie dra Ernesta Kalety przeciw Komisji Odwoławczej w Katowicach w przedmiocie wymiaru podatku dochodowego na r. 1937.

Płatnik wykazał w zeznaniu w rubryce odliczeń odsetki od długów w kwocie 2250 zł, a wezwany w postępowaniu wymiarowym do przedłożenia dowodów m. i. na tę pozycję wyjaśnił, że kwotę tę wypłacił w r. 1936 K. K. O. m. Chorzowa tytułem odsetek od kapitału 30.000 zł pożyczonego na spłatę udziałów w spółce z ogr. odp. „Chron“. Przedłożone przez płatnika zaświadczenie K. K. O. stwierdza, że „Marta P. i dzieci zapłaciła“ w ciągu r. 1936 tytułem odsetek od pożyczki hipotecznej kwotę

2.195,92 zł i tytułem prowizji 59,73 zł. Władza wymiarowa nie uwzględniła odliczenia. W odwołaniu płatnik twierdził, iż dług hipoteczny zaciągnięty został „przez p. P. i spadkobierców" dla niego celem zakupu udziałów firmy „Chron" i zaofiarował na swe twierdzenie dowód z odpisu aktu notarialnego. Komisja Odwoławcza pozostawiła wymiar w mocy, podając w uzasadnieniu, iż odsetek nie odliczono, ponieważ z przedłożonego zaświadczenia wynika, że odsetki zostały uiszczone nie przez płatnika lecz przez Martę P., a płatnik nie udowodnił ani faktu, że rzeczywiście poniósł ciężar spłaty tych odsetek, ani też, że pożyczkę zaciągnęła Marta P. dla niego i że pożyczka ta ciąży na jego źródłach dochodu i pozostaje z nimi w związku gospodarczym.

NTA rozważył co następuje:

Skarga zarzuca wadliwość postępowania z tego powodu, że nie przeprowadzono dowodów zaofiarowanych przez skarżącego. Władza pozwana zaś w odpowiedzi na skargę wyjaśnia, że zaofiarowany w odwołaniu dowód z aktu notarialnego pominięto z uwagi na przepis art. 107 § 2 O. P. (poz. 134/36 Dz. Ust.), ponieważ dowodu tego skarżący nie przedstawił na wezwanie władzy w postępowaniu wymiarowym. Atoli odrzucenie dowodu na zasadzie art. 107 § 2 obowiązana była władza pozwana ujawnić w swym orzeczeniu z podaniem uzasadnienia. Obowiązek ten wynika z ogólnego przepisu art. 116 O. P. o motywowaniu orzeczeń odwoławczych, osobno zaś jeszcze ustanawia go rozp. wyk. do O. P. (poz. 270/37 Dz. Ust.) w § 97, stanowiąc, iż odrzucenie przez władzę dowodów na podstawie art. 107 § 2 następuje łącznie z merytorycznym rozstrzygnięciem odwołania.

Uchybienie powyższemu obowiązkowi uznał NTA za istotną wadliwość postępowania i z tego powodu uchylił zaskarżone orzeczenie....

2495.

ORDYNACJA PODATKOWA.

Rozciągłość obowiązku jurysdykcji instancji odwoławczej[1].

Władza odwoławcza nie jest obowiązana do rozpatrzenia z urzędu, czy płatnikowi, który w odwołaniu podniósł zarzuty tylko przeciw ustalonej w pierwszej instancji podstawie wymiaru, nie służy zwolnienie od podatku dochodowego na zasadzie art. 5 p. 8 ustawy o podatku dochodowym lub art. XV konkordatu.

---

[1] Por. OPA 502/33, 1650/36, 1659/36.

Wyrok NTA z 4 stycznia 1939 l. rej. 4713/36 w sprawie Klasztoru O. O. Bernardynów w Kalwarii Zebrzydowskiej przeciw Komisji Odwoławczej w Krakowie w przedmiocie wymiaru podatku dochodowego na r. 1934.

...Zarzut, że skarżący jest zwolniony od podatku dochodowego na zasadzie art. XV konkordatu i art. 5 p. 8 ustawy o podatku dochodowym,... nie podlega rozpoznaniu, jako nie podniesiony w postępowaniu administracyjnym lecz po raz pierwszy dopiero w skardze (art. 83 ust. 3 rozp. o NTA poz. 806/32 Dz. Ust.). Wprawdzie skarga twierdzi, że władza pozwana powinna była z urzędu rozpatrzeć okoliczności uzasadniające zwolnienie od podatku, jednak to zapatrywanie nie ma oparcia w przepisach O. P., która w art. 105 lit. b) (tekstu poz. 134/36 Dz. Ust.) wymaga od płatnika wskazania w odwołaniu konkretnych zarzutów przeciw ustaleniom władzy wymiarowej oraz wskazania, w jakim kierunku żąda się zmiany orzeczenia, w art. 112 nakłada na władzę wymiarową obowiązek badania w postępowaniu odwoławczym tylko konkretnych zarzutów odwołania, a w art. 116 przepisuje podawanie faktycznych i prawnych motywów orzeczenia odwoławczego tylko „w odpowiedzi na konkretne zarzuty odwołania“....

2496.

ORDYNACJA PODATKOWA.

Podwójne opodatkowanie[1].

W wypadku gdy opodatkowany dochód był już włączony do podstawy wymiaru w poprzednim okresie wymiarowym, władza nie może odesłać płatnika z zarzutem podwójnego opodatkowania do postępowania z art. 118 § 2 O. P. (poz. 134/36 Dz. Ust.). (Teza).

Wyrok NTA z 15 grudnia 1938 l. rej. 4623/37 w sprawie Zofii Gotlieb przeciw Komisji Odwoławczej przy Izbie Skarbowej Grodzkiej w Warszawie w przedmiocie wymiaru podatku dochodowego na r. 1935.

W odwołaniu od wymiaru podatku dochodowego na r. 1935 płatniczka zarzuciła, że Urząd Skarbowy niesłusznie doliczył do podstawy wymiaru kwotę 10.781 zł, uzyskaną przez nią w r. 1933 jako dochód z udziału w spółce z ogr. odp. „Polonóż“, gdyż kwota ta została już raz opodatko-

[1] Por. OPA 2018/37 (tok instancji).

wana podatkiem dochodowym na r. 1934. Płatniczka dowodziła przy tym, że kwota ta została słusznie opodatkowana w roku podatkowym 1934, ponieważ płatniczka wprawdzie podjęła wymienioną kwotę dopiero w r. 1934, jednak została ona już w r. 1933 w księgach firmy „Polonóż“ zapisana na dobro płatniczki. Zauważyć należy, że według znajdującego się w aktach sprawy protokołu zgromadzenia spólników spółki z ogr. odp. „Polonóż“ z 28 lutego 1934 zgromadzenie uchwaliło wykazany za r. 1933 zysk w kwocie 53.903 zł przenieść na r. 1934.

Komisja Odwoławcza orzeczeniem z 7 czerwca 1937 powyższego odwołania nie uwzględniła, podając w uzasadnieniu: „Wymiar jest uzasadniony przepisami art. 13 ustawy o podatku dochodowym. Okoliczność, że kwota 10.781 zł została opodatkowana w roku podatkowym 1934, jest bez znaczenia, wobec omawianego art. 13, gdyż faktycznie podział zysku firmy „Polonóż“ sp. z ogr. odp. za rok operacyjny 1933 mógł nastąpić w r. 1934. Sprawa uchylenia wymiaru na r. 1934 może być jedynie przedmiotem postępowania administracyjnego, a nie odwoławczego“.

Powyższe orzeczenie jest przedmiotem skargi do NTA, który rozważył co następuje:

Skarga podtrzymuje zarzut podwójnego opodatkowania i zwalcza wyrażony w zaskarżonym orzeczeniu pogląd, jakoby wobec podziału przez spółkę dopiero w r. 1934 zysku z r. 1933 był bez znaczenia fakt, że dochód skarżącej z udziału w tym zysku został już opodatkowany w roku podatkowym 1934.

Otóż według stałej judykatury NTA (np. wyrok z 25 listopada 1933 l. rej. 4507/32, Zb. wyr. nr 719 S[1]), jedną z podstawowych zasad ustawy o podatku dochodowym jest niedopuszczalność podwójnego opodatkowania tego samego dochodu u tego samego podatnika. Skoro więc dochód skarżącej z udziału w spółce z ogr. odp. „Polonóż“, stanowiący część zysku wykazanego przez tę spółkę za rok gospodarczy 1933, został prawomocnie opodatkowany w roku podatkowym 1934, co władza pozwana przyznaje, to ponowne opodatkowanie u skarżącej w następnym roku tego samego dochodu było niedopuszczalne i obrażało ustawę o podatku dochodowym.

Ponieważ już sam ten stan rzeczy, iż pewien dochód poddano podwójnemu opodatkowaniu, narusza prawo, przeto nie ma istotnego znaczenia okoliczność, czy pierwszy, prawomocny wymiar był zgodny z pra-

---

[1] OPA 502/33; por. także 285/33 i 1764/37 (istota podw. opod.), 1730/37 (podw. opod. w przypadku zmiany okresu gospodarczego), 1809/37 i 1819/37 (w związku z amortyzacją kosztów organizacyjnych), 2202/38 (opodatk. zaległego z lat poprzednich czynszu, już opodatkowanego w odnośnych okresach podatkowych).

wem, czy nie. Dlatego też nie wymaga w sprawie rozstrzygnięcia sporna między stronami kwestia prawna, czy dochód z udziału w spółce z ogr. odp. podlegał w myśl art. 19 ustawy o pod. doch. (przed nowelą z 9 kwietnia 1938 poz. 226 Dz. Ust.) opodatkowaniu w tym roku, w którym zysk został przez spółkę wykazany, czy też w roku, w którym zysk ten został wspólnikom wypłacony.

Z powyższych wywodów już wynika, że władza odwoławcza nie może pominąć zarzutu podwójnego opodatkowania, podniesionego w odwołaniu od wymiaru, i odesłać płatnika z tym zarzutem na drogę odrębnego postępowania unormowanego w art. 118 § 2 O. P. (poz. 134/36 Dz. Ust.). Zauważyć należy, że brzmienie tego przepisu wskazuje na to, iż prawodawca przewidywał tylko możliwość wypadków, w których ta sama osoba została tym samym podatkiem omyłkowo podwójnie obciążona, ale nie takich wypadków jak rozpatrywany, w którym chodzi o świadome dokonanie podwójnego opodatkowania.

Z tych powodów NTA uchylił zaskarżone orzeczenie jako niezgodne z prawem.

2497.

ORDYNACJA PODATKOWA.

Prostowanie prawomocnych wymiarów z powodu zmiany wymiaru dotyczącego innego roku[1].

1. Potrącenie pewnej pozycji od przychodów na skutek odwołania płatnika uzasadnia prawo władzy sprostowania wymiaru (art. 118 O. P. poz. 134/36 Dz. Ust.), choćby prawomocnego, za rok, w którym pozycję tę już raz potrącono. (Teza).

2. Zmiana stanowiska prawnego władzy w odniesieniu do pewnego zagadnienia, ujawniona przy jednym z kilku wymiarów tego samego podatku tej samej osobie, nie może być podstawą sprostowania wymiarów prawomocnych, opartych na odmiennej interpretacji prawa.

Wyrok NTA z 22 grudnia 1938 l. rej. 6598/35, 6599/35 i 6600/35 w sprawie firmy „Compagnie Générale des Industries Textiles S-té Anonyme des Etablissements Allart, Rousseau et C-ie“ w Łodzi przeciw Ministerstwu Skarbu w przedmiocie podatku dochodowego na lata 1928, 1929 i 1930.

---

[1] Por. OPA 924/34.

Skarżąca przez szereg lat spisywała nieściągalne wierzytelności przez przeniesienie ich najpierw na figurujący w pasywach bilansu rachunek „wątpliwych dłużników", z którego dopiero w późniejszych okresach operacyjnych dokonywała definitywnych odpisów. Przy kolejnych wymiarach podatku dochodowego władza doliczała do zysków bilansowych sumy przeniesione na rachunek wątpliwych dłużników, traktując je jako rezerwy, odliczała natomiast od zysków bilansowych sumy definitywnie spisane na straty. Jedno z orzeczeń odwoławczych, dotyczące roku podatkowego 1927, zostało przez skarżącą zaskarżone do NTA (l. rej. 2844/34 i 10.818/34) i w następstwie skargi cofnięte przez władzę pozwaną. W nowo wydanym orzeczeniu z 30 września 1934 władza pozwana uwzględniła odwołanie skarżącej i uznała za potrącalne sumy, przeniesione na rachunek wątpliwych dłużników w roku operacyjnym 1925/26 — zarządzając zarazem sprostowanie tych wymiarów na lata następne, w których sumy te z powodu ich definitywnego spisania z rachunku wątpliwych dłużników zostały z zysków bilansowych skarżącej potrącone. Wniesioną na to orzeczenie skargę l. rej. 4649/35 pozostawił NTA bez rozpoznania.

Wykonując zawarte w powołanym orzeczeniu polecenie władze wymiarowe dokonały „uzupełniających" wymiarów podatku dochodowego na lata 1928, 1929 i 1930, ponieważ przy pierwotnych wymiarach na te lata również były doliczone jako rezerwy sumy spisane przez rachunek wątpliwych dłużników, odliczone natomiast sumy, wprowadzone na ten rachunek w roku operacyjnym 1925/26, a w latach operacyjnych, miarodajnych dla wymiarów na następne trzy lata podatkowe, z tego rachunku definitywnie odpisane. Orzeczenia odwoławcze, którymi w odniesieniu do pierwotnych wymiarów na te trzy lata odwołań nie uwzględniono, nie były przedmiotem skarg do NTA i uprawomocniły się.

Przeciw wspomnianym wymiarom „uzupełniającym" wniosła skarżąca odwołania, podnosząc w nich, że wprawdzie stanowisko władzy pozwanej byłoby w zasadzie słuszne, jednak prawa skarżącej zostały przez przeprowadzenie zmiany w traktowaniu sum spisanych przez rachunek wątpliwych dłużników jako rezerwy podlegającej opodatkowaniu tylko w odniesieniu do jednego roku podatkowego 1927 naruszone, doliczane bowiem z tego samego tytułu w następnych latach podatkowych sumy zostały opodatkowane niesłusznie, a opodatkowanie to nie zostało wyrównane odliczeniem w latach podatkowych 1930 i 1931 sum definitywnie odpisywanych, ponieważ w okresach miarodajnych dla wymiarów na te lata podatkowe skarżąca wykazała straty. W konkluzji żądała skarżąca zrewidowania wymiarów na lata 1928, 1929 i 1930 także i w części, dotyczącej doliczenia sum przeniesionych na rachunek wątpliwych dłużników i odliczenia tych sum od podstawy wymiaru podatku na te lata. Władza pozwana zaskarżonymi obecnie orzeczeniami nie uwzględniła odwołań,

podnosząc, że uwzględnienie odwołania na rok 1927 z uwagi na ciągłość bilansową pociąga za sobą odpowiednie sprostowanie wymiarów na lata następne, choćby one były prawomocne, że natomiast żądanie ponownego rozpatrzenia zarzutów odwołań, dotyczących lat podatkowych 1928, 1929 i 1930, wobec prawomocności wymiarów nie ma podstaw prawnych. Pod względem prawnym powołała się władza na przepis § 1 art. 104 O. P. (poz. 346/34 Dz. Ust.[1]).

Na zarzuty skarg rozważył NTA co następuje:

I. Przede wszystkim zarzucają skargi obrazę przepisu art. 104 O. P., podnosząc, iż nie zachodziły w danych wypadkach warunki stosowania tego przepisu. Istotnie, powołanie się władzy pozwanej na przepis art. 104 O. P. nie jest trafne. Sprostowanie prawomocnego wymiaru, wywołane zmianą orzeczenia wymiarowego dotyczącego innego okresu operacyjnego osoby prawnej opodatkowanej na zasadzie art. 21 ustawy o pod. doch. — którego zasadniczą dopuszczalność orzekł NTA wyrokiem z 30 listopada 1934 l. rej. 10.573/31, Zb. wyr. nr 842 S[2] — nie może być traktowane jako wymiar dodatkowy, lecz jako sprostowanie błędu wedle art. 125 O. P.[3]. Wprawdzie przepis ten w § 1 mówi tylko o błędach rachunkowych, w § 2 zaś o omyłkowym obciążeniu tej samej osoby lub tego samego przedmiotu opodatkowania podwójnie tym samym podatkiem, to jednak z naczelnej zasady O. P. oparcia wymiaru na materiale faktycznym zgodnym z rzeczywistością i z niewątpliwego celu przepisu art. 125: wykluczenia wadliwego opodatkowania, opartego czy to na błędzie rachunkowym, czy to na podwójnym uwzględnieniu tego samego stanu faktycznego przy opodatkowaniu tej samej osoby, wysnuć należy wniosek, że sprostowanie wymiaru prawomocnego przez uwzględnienie w jego podstawach obliczeniowych faktu, że jeden z elementów tych podstaw został przy wymiarze podatku tej samej osobie od tego samego przedmiotu za inny okres podatkowy już uwzględniony — mieści się w granicach tego przepisu.

Tym samym upadają zarzuty wysnute z przepisu art. 104 O. P., łącznie z zarzutem przedawnienia, który zresztą nie został podniesiony w odwołaniach, lecz dopiero po raz pierwszy w skargach dotyczących wymiarów na lata 1928 i 1929.

II. Skargi zarzucają ponadto wadliwość postępowania z powodu nierozprawienia się władzy pozwanej z zarzutami odwołania, streszczającymi się we wniosku o rewizję wymiarów także w odniesieniu do kwestii doliczalności do zysków danych okresów operacyjnych sum, przeniesionych na rachunek wątpliwych dłużników. Władza pozwana traktowała

---

[1] Art. 98 tekstu poz. 134/36 Dz. Ust.

[2] OPA 924/34.

[3] Art. 118 tekstu poz. 134/36 Dz. Ust.

te zarzuty odwołania jako żądanie ponownego rozpatrzenia zarzutów odwołań od pierwotnych wymiarów, które zostały już załatwione prawomocnymi orzeczeniami, i uznała żądanie takie za nie mające oparcia w ustawie. Stanowisko władzy jest trafne. Podstawą sprostowania prawomocnych wymiarów mogą być tylko niesporne okoliczności faktyczne, z których bezpośrednio da się wysnuć wniosek o zajściu błędu, podwójnego opodatkowania lub podwójnego uwzględnienia tego samego elementu rachunkowego przy więcej niż jednym wymiarze tego samego podatku tej samej osobie. Nie można natomiast rozciągać postanowień o sprostowaniu błędów rachunkowych i podwójnym opodatkowaniu na wypadki, gdy analogiczne zjawiska gospodarcze były traktowane w różnych okresach podatkowych przy wymiarze podatku tej samej osobie z różnych stanowisk prawnych. Zmiana więc stanowiska prawnego władzy w odniesieniu do pewnego zagadnienia nie może być podstawą zmiany prawomocnych orzeczeń tejże władzy, opartych na odmiennej interpretacji prawa. Kwestie prawne muszą być w odniesieniu do każdego odrębnego okresu podatkowego rozstrzygnięte w toku instancji, a wysnute z tego stanowiska prawnego, które w toku instancji się ostało, odpowiednie konsekwencje w dziedzinie ustalenia podstaw wymiaru podatku nie mogą być poddane rewizji z powodu późniejszej zmiany tego stanowiska przez daną władzę przy sposobności orzekania o wymiarze podatku za inny okres. W danym wypadku skarżąca z szeregu orzeczeń władzy pozwanej, opartych na jednolitym poglądzie prawnym, zaskarżyła tylko jedno do NTA. Wprawdzie konsekwencje tego faktu wskutek cofnięcia przez władzę orzeczenia i wydania nowego, uwzględniającego stanowisko prawne skarżącej, rozciągnęły się w pewnej mierze także i na inne lata podatkowe, ale nie wynika stąd, by władza miała obowiązek również orzeczenia niezaskarżone cofać i wydawać w ich miejsce nowe, oparte na zmienionym zapatrywaniu prawnym.

Z tych powodów NTA oddalił skargi jako nieuzasadnione.

2498.

ORDYNACJA PODATKOWA.

Doręczanie pism władz skarbowych przez zarządy gmin — granice obowiązku gmin miejskich bezpłatnego doręczania.

Określony w art. 147 § 1 O. P. (poz. 134/36 Dz. Ust.) obowiązek gmin miejskich bezpłatnego doręczania pism władz skarbowych odnosi się tylko do pism objętych art. 1 O. P. (Teza).

Wyrok NTA z 9 grudnia 1938 l. rej. 4234/37 w sprawie Gminy m. Poznania przeciw Ministerstwu Skarbu w przedmiocie kosztów doręczania pism władz skarbowych.

Izba Skarbowa w Poznaniu pismem z 22 listopada 1934 zwróciła się do Prezydenta m. Poznania o zorganizowanie w myśl art. 151 § 1 O. P. z 15 marca 1934 poz. 346/34 Dz. Ust. odpowiedniego aparatu do doręczania pism władz skarbowych za wynagrodzeniem, określonym w art. 9 § 3 O. P., a Zarząd m. Poznania uczynił zadość temu żądaniu.

Pod rządem O. P. w jej pierwotnym brzmieniu kwestia wynagrodzenia gminy m. Poznania z tytułu powyższych doręczeń nie nasuwała żadnych wątpliwości.

Po nowelizacji O. P. dekretem z 14 stycznia 1936 poz. 13 Dz. Ust., obowiązującym od 15 stycznia 1936, Zarząd m. Poznania wychodząc z założenia, że mimo zmiany art. 9 O. P. w brzmieniu pierwotnym w związku z art. 147 w brzmieniu obecnym dalsze doręczanie pism władz skarbowych nie jest bezwzględnym obowiązkiem gminy, a w każdym razie nie może być bezpłatne, zażądał wyasygnowania kwoty 23.666 zł 65 gr tytułem zwrotu uposażenia gońców, wykonujących te doręczenia w czasie od 16 stycznia do 31 lipca 1936.

Izba Skarbowa w Poznaniu decyzją z 28 października 1936 odmówiła powyższemu żądaniu, ponieważ wyżej wspomniany dekret z 14 stycznia 1936, utrzymując w mocy obowiązek doręczania przez gminy miejskie pism władz skarbowych, uchylił wynagrodzenie za doręczanie, przewidziane poprzednio w art. 9 § 3 O. P. Zarazem zaznaczyła Izba, że mimo to uskutecznianie tych doręczeń przez gminę nie jest bynajmniej bezpłatne, ponieważ Skarb Państwa w art. 3 powołanego wyżej dekretu zrzekł się jednocześnie na rzecz gmin miejskich pobieranego od nich dotychczas 2% wynagrodzenia za wymiar i pobór dodatków komunalnych oraz części wpływów z podatków od lokali.

Od powyższej decyzji Gmina m. Poznania wniosła odwołanie, w którym zarzuciła:

1) że doręczanie przez gminę całej korespondencji władz skarbowych nie może być jej obowiązkiem, ponieważ O. P. mówiąc o doręczeniach wymienia na pierwszym miejscu organa władz skarbowych, następnie pocztę, a dopiero na trzecim miejscu zarządy gmin;

2) że O. P. nie postanawia bynajmniej, by uskutecznianie tych doręczeń miało się odbywać bezpłatnie, a Gmina powołuje się w tej mierze na analogię z § 1 rozp. Ministra Spraw Wewn. z 18 listopada 1930 poz. 719 Dz. Ust.;

3) że z powołanego wyżej dekretu z 14 stycznia 1936 nie można wysnuć wniosku, by gminy miejskie w zamian za zrzeczenie się przez Skarb Państwa wynagrodzenia za wymiar i pobór dodatków komunalnych oraz

części wpływów z podatków od lokali miały bezpłatnie uskuteczniać doręczenia przewidziane O. P.

Ministerstwo Skarbu orzeczeniem z 9 czerwca 1937 nie uwzględniło odwołania Gminy m. Poznania wychodząc z założenia, że zarówno przed jak i po nowelizacji O. P. gminy miejskie obowiązane były i są do doręczania pism władz skarbowych a kolejność organów wymienionych w art. 147 § 1 O. P. w brzmieniu obecnym (art. 151 § 1 w brzmieniu poprzednim) nie ma istotnego znaczenia, przeciwnie doręczanie może być uskuteczniane przez organa władz skarbowych, pocztę lub zarządy gmin miejskich wedle uznania władz skarbowych. Dalej twierdzi pozwana władza, że wobec art. 3 dekretu z 14 stycznia 1936 poz. 13 Dz. Ust. powyższy obowiązek mają gminy miejskie spełniać bezpłatnie a to w zamian za ekwiwalent przyznany im przez Skarb Państwa w tym artykule.

To orzeczenie jest przedmiotem skargi, która powtarza zarzuty odwołania.

NTA rozważył co następuje:

Przede wszystkim należy stwierdzić, że Gmina m. Poznania w piśmie z 25 września 1936 a następnie w odwołaniu wprawdzie kwestionowała, czy gminy miejskie obowiązane są do doręczania całej korespondencji władz skarbowych, atoli nie domagała się bynajmniej zwolnienia jej od tego obowiązku w całości lub w części, lecz ograniczyła się do żądania wynagrodzenia za uskutecznione doręczenia. Wobec tego NTA z uwagi na przepis art. 83 ust. 3 rozp. o NTA (poz. 806/32 Dz. Ust.) rozpoznał dotyczący zarzut skargi jedynie w powyższych granicach.

O ile tedy chodzi o odpowiedź na pytanie, czy po nowelizacji O. P. gminy miejskie mają bezpłatnie doręczać pisma władz skarbowych, to Trybunał uznaje pogląd władzy pozwanej za trafny. Jak to bowiem słusznie podnosi władza pozwana, z zestawienia odnośnych przepisów O. P. przed nowelizacją z postanowieniami dekretu z 14 stycznia 1936 poz. 13 Dz. Ust. nie da się w spornej kwestii wysnuć inny wniosek aniżeli ten, że ustawodawca nowelizując art. 9 i 151 (nowy 147) O. P. chciał zmienić dotychczasowy sposób odszkodowania gmin za uskutecznianie doręczeń i wprowadził jednostkowe wynagrodzenie od pisma jedynie w stosunku do gmin wiejskich, co do gmin miejskich natomiast uchylił dotychczasowe procentowe wynagrodzenie w związku z ekwiwalentem, przyznanym tym gminom w art. 3 rzeczonego dekretu. Takie jednak ujęcie sprawy nie załatwia jeszcze całokształtu zagadnienia, wyłaniającego się w niniejszej sprawie, bo przecie O. P. odnosi się tylko do postępowania w sprawach podatków, wymienionych przez nią wyczerpująco w art. 1, a doręczenia uskuteczniane przez gminy miejskie dotyczą również innych pism władz skarbowych, w szczególności także dotyczących podatku spadkowego oraz postępowania egzekucyjnego władz skarbowych, przy czym wypada pod-

nieść, że jak wynika ze znajdującego się w aktach pisma 1 Urzędu Skarbowego w Poznaniu z 27 listopada 1934 (inne urzędy nie nadesłały tak zestawionej statystyki) dwie trzecie części wszystkich wezwań tego Urzędu przypadają właśnie na sprawy z postępowania egzekucyjnego. O. P. nie może przeto dać podstawy prawnej do uznania, że również do tych ostatnich pism odnosi się obowiązek bezpłatnego doręczania ich przez gminy miejskie stronom.

Gmina m. Poznania powołała się w swym odwołaniu celem uzasadnienia swego żądania na analogię z § 1 rozp. Ministra Spraw Wewn. z 18 listopada 1930 poz. 719 Dz. Ust. w związku z art. 23 prawa o post. admin. Władza pozwana uważa to powołanie się za pozbawione znaczenia prawnego, skoro sprawa doręczania pism władz skarbowych jest uregulowana odrębnymi przepisami O. P. Gdy jednak ten pogląd, jak to wyżej wywiedziono, jest trafny jedynie w odniesieniu do pism mieszczących się w ramach art. 1 O. P., przeto wyłania się pytanie, czy do innych pism władz skarbowych może mieć zastosowanie przepis, na którym chce się oprzeć Gmina m. Poznania.

Otóż Trybunał orzekł już i uzasadnił w wyroku z 2 marca 1936 l. rej. 3957/33 (Zb. wyr. 1177 A)[1], na który powołuje się obecnie w myśl § 57 swego regulaminu, że wyłączenie, zastrzeżone w art. 112 prawa o post. admin., nie dotyczy rozrachunku władz skarbowych z władzami gminnymi odnośnie do doręczanych przez organa gminne płatnikom na zlecenie władz skarbowych wezwań płatniczych; z przepisów zaś rozporządzeń: Rady Ministrów z 25 czerwca 1932 poz. 580 Dz. Ust. tudzież Ministra Spraw Wewn. z 18 listopada 1930 poz. 719 Dz. Ust. wynika prawo gmin do zwrotu kosztów pomienionych doręczeń.

Gdy zaś regulujące tę sprawę przepisy O. P. nie obejmują — jak już wyżej powiedziano — wszystkich pism władz skarbowych, przeto wyrażony w tym wyroku pogląd NTA zachował nadal swe znaczenie, o ile chodzi właśnie o pisma, nie objęte O. P.

Władza pozwana, wychodząc z odmiennych założeń prawnych, odmówiła żądaniu Gminy m. Poznania w całości, nie wdając się w rozpoznanie, jaka ilość doręczeń przypada na wezwania władz skarbowych, oparte na O. P., a jaka na inne, w szczególności na podatek spadkowy oraz na postępowania egzekucyjne władz skarbowych, wobec czego NTA uznał, że postępowanie dotknięte jest wadliwością z art. 84 p. 1 i 3 rozp. o NTA, i uchylił zaskarżone orzeczenie.

---

[1] OPA 1497/36.

2499.

PODATEK DOCHODOWY.

Roszczenie o zwolnienie króla kurkowego od podatków, oparte na przywileju nadanym bractwu strzeleckiemu przez króla Jana III.

O roszczeniu o zwolnienie króla kurkowego od podatków, opartym na przywileju nadanym bractwu strzeleckiemu przez króla Jana III, powinny władze skarbowe orzec w zwyczajnym toku instancji.

Wyrok NTA z 4 stycznia 1938 l. rej. 3067/34 w sprawie Józefa Jagodzkiego przeciw Urzędowi Skarbowemu w Żninie w przedmiocie zwolnienia od ponoszenia podatków państwowych na r. 1933/34.

Mistrz cukierniczy Józef Jagodzki uzyskał na r. 1933/34 godność króla kurkowego Bractwa Strzeleckiego w Żninie. Powołując się na przywilej z 20 grudnia 1688, nadany temu Bractwu Strzeleckiemu przez króla Jana III, Jagodzki wniósł w sierpniu 1933 do Izby Skarbowej w Poznaniu przez Urząd Skarbowy w Żninie podanie „o uchylenie dokonanego wymiaru podatków państwowych co do jego osoby na r. 1933/34 oraz o zwrot już częściowo wpłaconych kwot tytułem podatków państwowych do kasy skarbowej za r. 1933/34". Załączony do podania statut Bractwa Strzeleckiego w Żninie przytacza we wstępie tekst wspomnianego przywileju królewskiego, którego jeden ustęp brzmi: „Niniejszem obwieszczamy to i rozkazujemy tak ogólnie a przedewszystkiem szczególnie Wojewodom, Kasztelanom, Starostom, Burmistrzom, Rajcom, Naczelnikom cła, tak krajowych jak i też miejskich ceł publicznych i prywatnych, naczelnikom podatków i kontrybucji, poborcom i ich zastępcom, obecnie ustanowionym albo późniejszym, przez ten nasz niniejszy przywilej, ażeby żadnemu królowi kurkowemu w Żninie, tak długo, jak on królem będzie nikt się nie poważył jakiebądź daniny od niego wymuszać albo ściągać tylko że go zawsze bez przeszkody i w spokoju i według niniejszego przywileju swobodnego pozostawić".

Zgodnie z poleceniem Izby Skarbowej Urząd Skarbowy w Żninie „we własnym zakresie" decyzją z 7 lutego 1934 nie uwzględnił powyższego podania z uzasadnieniem, że obowiązujące obecnie przepisy podatkowe zwolnienia takiego nie przewidują, i z pouczeniem, że decyzja ta jest ostateczna w administracyjnym toku instancji.

Skarga, wniesiona do NTA, zwalcza motywy tego orzeczenia, a jako zarzut ewentualny podnosi, że Urząd Skarbowy mylnie określił je jako ostateczne w administracyjnym toku instancji.

Zarzut ewentualny skargi należało uznać za trafny. W myśl bowiem przepisu art. 8 p. 4 ustawy z 31 lipca 1919 o tymczasowej organizacji władz i urzędów skarbowych poz. 391 Dz. Pr.[1] — w sprawach, należących do zakresu działania urzędów skarbowych, orzekają w drugiej i ostatniej instancji izby skarbowe.

Należało zatem zaskarżone orzeczenie uchylić z powodu wadliwego postępowania na zasadzie art. 84 p. 3 rozp. o NTA (poz. 806/32 Dz. Ust.) — nie wdając się w rozpoznanie zarzutu obrazy prawa materialnego, jako w tym stanie rzeczy przedwczesne.

Wprawdzie wobec wadliwości postępowania meritum sprawy nie zostało przez NTA załatwione, jednakże podniesiona przez skarżącego kwestia prawna zbyt jest ciekawa, aby nie omówić jej w glosie.

Skarżący przedstawił przywilej nadany przez króla Jana III Bractwu Strzeleckiemu w Żninie. Zasady tzw. prawa międzyczasowego nakazują oceniać samą ważność tego przywileju wedle zasad obowiązujących w chwili nadania go. Przywilej nadany przez króla, jako przez najwyższy organ władzy państwowej w chwili nadania, miał za sobą domniemanie ważności, a pozwana władza nie zarzuciła, że król nadając ten przywilej, przekroczył swoje kompetencje.

Wobec tego nieuwzględnienie przywileju mogłoby nastąpić prawnie tylko w razie ziszczenia się co najmniej jednego z następujących warunków:

1. Przywilej mógł być prawnie zniesiony przed rozbiorem, w rezultacie którego Żnin przeszedł pod władzę króla pruskiego. Tego jednak władza pozwana nie twierdzi. Przywilej tworzył podmiotowe prawo nabyte, którego zniesienie w owym czasie było trudne, a i później wymagało i dziś jeszcze wymaga aktu ustawodawczego (lub zrzeczenia się ze strony uprzywilejowanego).

2. Prawo zaborcze mogło znieść ten przywilej, w formie ogólnej albo szczególnej, ale tylko jeżeli zniesienie nastąpiło z powodów zasadniczo nie sprzecznych z polską racją stanu, czyli zgodnych z zasadami polskiego porządku prawnego. Przywilej ten przysługiwać miał nie tej czy innej osobie, ale samemu Bractwu Strzeleckiemu, którego istnienie i rozwój król polski widocznie uznał za fakt z punktu widzenia Państwa Polskiego pożyteczny. Na odwrót szanowanie tego przywileju, nadanego przez króla polskiego, mogło nie być zgodne z interesem państwa pruskiego, a to ponieważ:

a) dla króla pruskiego mogło być rzeczą niepożądaną, aby patriotyczne stowarzyszenie mieszczan polskich ćwiczyło się w strzelaniu,

b) w ogóle król pruski mógł pragnąć zniszczyć tradycję państwowości polskiej, tym samym zaś mógł nie chcieć uznawać przywilejów nadanych przez króla polskiego.

Otóż żaden z tych względów nie przemawiałby obecnie za poszanowaniem faktu nieuznania tego przywileju przez króla pruskiego, ponieważ przywrócenie Państwa Polskiego oparte było właśnie na ideologii sprzecznej z aktami rozbiorów i tendencjami rządów pruskich w okresie zaborczym.

3. Państwo Polskie mogłoby uznać, że nie jest kontynuacją dawnego Państwa Polskiego. Jednakże takie uznanie nie nastąpiło, orzecznictwo SN idzie w kierunku przeciwnym, a w nauce głosy nie dopatrujące się prawnego związku między Pań-

[1] Por. art. 2 tej ustawy w brzmieniu jednolitego tekstu poz. 499/35 Dz. Ust.

stwem Polskim a Państwem Polskim przedrozbiorowym są na szczęście odosobnione. Wprawdzie w uzasadnieniu takich głosów powoływano się na naukę zagraniczną, jednakże idzie tu po części o autorów narodowo wrogich Polsce, po części zaś zachodzi nieporozumienie.

W zasadzie Państwo Polskie dzisiejsze uważane być musi z punktu widzenia swego porządku prawnego za kontynuację państwa przedrozbiorowego. Państwo Polskie jest organizacją prawną Narodu Polskiego, który w konstytucji z 1921 r. „dziękuje Opatrzności za wyzwolenie z półtorawiekowej niewoli" i „wspomina z wdzięcznością męstwo i wytrwałość ofiarnej walki pokoleń, które najlepsze wysiłki swoje sprawie niepodległości bez przerwy poświęcały"; konstytucja z 1935 r. mówi również, że Państwo Polskie zostało „wskrzeszone walką i ofiarą najlepszych swoich synów".

Nie jest to więc państwo nowe, ale państwo tego samego narodu.

Nie ma znaczenia fakt, że Naród Polski, ten sam Naród Polski, nadał sobie przedtem taki, a teraz inny porządek prawny; idzie o fakt wskrzeszenia państwa, a to jest czymś więcej niż przywróceniem możności utworzenia własnego porządku prawnego.

Na tym rozumowaniu opiera się orzecznictwo SN w szeregu wypadków. Tak w orzeczeniu całej Izby II z 29/30 września 1922 K. 2023/22 (Zb. orz. SN, Izby II, 1922, nr 345) w sprawie Pantola SN stwierdził, że „przywrócenie bytu państwa, a raczej wznowienie działalności państwa, które istniejąc przez długie wieki, czasowo utraciło możność swojego państwowego działania, jest właściwie procesem wznowienia tylko jego organów państwowych, do którego wystarcza stała tradycja i wola uświadomionej części narodu, dążąca niezłomnie do odzyskania bytu państwowego, oraz życzliwa, choćby interesowna pomoc zewnętrzna.... Błędem historycznym i prawnym jest utrzymywanie, że państwo polskie przestało istnieć po trzecim rozbiorze.... Rzeczpospolita i po rozbiorach istniała jako państwo, aczkolwiek w stanie potencjalnym... Rzeczpospolita Polska powróciła do samoistnego życia politycznego w pełni swych praw nieprzedawnionych...".

Podobnie w orzeczeniu z 1 lutego 1923 I C 218/22 w sprawie Prokuratorii Generalnej przeciw Tomeckiemu (Zb. orz. SN, Izby I, 1923, nr 86) SN wyjaśnił, że „bezzasadne jest mniemanie, iż gmachy państwowe przeszły na rzecz Państwa Polskiego od władz rosyjskich w myśl Traktatu Ryskiego na zasadzie umowy; źródłem bowiem przejścia tych gmachów był nie Traktat Ryski, lecz uzyskanie niepodległości przez Polskę i odzyskanie przez to dawniejszych gmachów polskich i przejęcie gmachów wybudowanych przez Rosjan". (Por. także orzeczenie całej Izby I SN z 11—12 maja 1928 I C 592/26 w sprawie: Szumkowski przeciw Kułakowskim, Zb. orz. SN, Izby I, 1928, nr 98, str. 156—157).

Z punktu widzenia zarówno prawa narodów jak i prawa polskiego, nie do przyjęcia jest teza, że akty rozbiorów, z których pierwszy i drugi uzyskały sankcję sejmu polskiego pod przymusem fizycznym, a trzeci nawet takiej sankcji nie uzyskał, spowodowały zniszczenie na zawsze Państwa Polskiego. Zgodzić się na ten pogląd byłoby rzeczą nie o wiele różną od przejęcia się duchem tajnego porozumienia zaborców z 1797 r., uznającego „konieczność zniszczenia wszystkiego, co może przywołać wspomnienie istnienia Królestwa Polskiego, skoro unicestwienie tego tworu politycznego jest dokonane", wobec czego zaborcy zobowiązali się nie używać nigdy „nazwy czy oznaczenia zbiorowego Królestwa Polskiego, które pozostaną odtąd i na zawsze zniesione" (Lutostański, Les partages de la Pologne et la lutte pour l'indépendance, str. 229).

O tym, że Naród Polski niesłusznie był pozbawiony wolności, mówi wstęp

traktatu mniejszościowego z 28 czerwca 1919. W piśmie Clemenceau do Paderewskiego z 24 czerwca 1919 Clemenceau w imieniu mocarstw sprzymierzonych i stowarzyszonych wyraża „bardzo szczere zadowolenie, które odczuwa z powodu przywrócenia Polski jako państwa niezawisłego. Serdecznie wita Naród Polski z okazji ponownego wstąpienia jego do rodziny narodów...". Prawo Państwa Polskiego do objęcia dawnych lasów królewskich na terytorium powracającym do Polski, bez zapłacenia ekwiwalentu, który za inny majątek państwowy miało Państwo Polskie płacić Komisji Odszkodowań, uznane jest przez traktat w Saint Germain (art. 208). Naród Polski istniał i wszelkimi sposobami starał się o odzyskanie niepodległości w okresie zaborczym, kiedy na znacznych obszarach Państwa Polskiego nie było odrębnego porządku prawnego polskiego; nie tylko poczucie prawa, ale także poczucie przyzwoitości obywatelskiej i poczucie honoru narodowego, oraz konieczność szanowania faktów życia, nie pozwala przyznać, że przez czas zaborów istniała tylko masa osób posiadających przynależność państwową rosyjską, austriacką, czy pruską lub niemiecką, że rozbiory i im podobne późniejsze akty gwałtu prawnik dzisiejszy miałby uważać za niszczące bez reszty prawną egzystencję dawnego polskiego porządku prawnego.

Pogląd o zupełnym zniszczeniu Państwa Polskiego i o stworzeniu nowego państwa dałby się uzasadnić, gdyby się przyjęło, zgodnie z pewnymi teoriami czysto formalistycznymi, że państwo jest identyczne z porządkiem prawnym. Jednakże porządek prawny, tj. pewna ilość przepisów prawnych, składających się razem na pewną ilość instytucji prawnych, jest tylko jednym z elementów skomplikowanego zjawiska społecznego, które nazywamy państwem w znaczeniu socjologicznym, i niemniej skomplikowanego pojęcia prawnego, określanego mianem państwa. I czynnik terytorium i czynnik ludności, ludności posiadającej pewną tradycję, której jedną z części jest poczucie tego czy innego porządku prawnego, muszą być uwzględniane przy ustaleniu istnienia państwa.

4. Państwo Polskie XX wieku mogło bezpośrednio lub pośrednio znieść przywilej nadany przez Jana III. Wedle trafnej definicji art. 3 konstytucji marcowej, zakres ustawodawstwa państwowego obejmuje stanowienie wszelkich praw publicznych i prywatnych i sposobu ich wykonania. Przez „stanowienie" praw (podmiotowych) rozumieć należy także zmiany i znoszenie tych praw podmiotowych. Tym samym zniesienie prawa nadanego przez Jana III wymagało do r. 1935 ustawy (ewent. rozporządzenia Prezydenta w warunkach przepisanych art. 44 konstytucji marcowej w brzmieniu z 1926 r.), a obecnie aktu ustawodawczego.

Urząd Skarbowy w Żninie wywodzi, że obowiązujące obecnie przepisy podatkowe zwolnienia takiego nie przewidują. Zapewne, nie ma przepisu, który by wyraźnie przewidywał możliwość zwolnień takich, jak to, na które powołuje się skarżący, ale Urząd Skarbowy nie powołuje się też na przepis, który by takie właśnie zwolnienia znosił.

Nie sprzeciwiał się kontynuowaniu mocy obowiązującej zaskarżonego przywileju art. 96 konstytucji marcowej, w myśl którego „Rzeczpospolita Polska nie uznaje przywilejów rodowych ani stanowych". W tym wypadku nie szło bowiem o przywilej rodowy czy rodzinny, nie szło też o przywilej stanu, tj. grupy osób połączonej przede wszystkim wspólnym typem pochodzenia, ale o przywilej nadany stowarzyszeniu jako takiemu. Art. 96 konstytucji marcowej nie obowiązuje już obecnie; a art. 7 konstytucji kwietniowej, każący wartością wysiłku i zasług obywatela na rzecz dobra powszechnego mierzyć jego uprawnienia do wpływania na sprawy publiczne, nie zmusza do uznania przywileju za zgasły.

Nie sprzeciwia się też kontynuowaniu mocy obowiązującej zaskarżonego przy-

wileju art. 45 Ordynacji Podatkowej, postanawiający, że „obowiązek podatkowy wygasa na skutek powstania okoliczności określonych w poszczególnych ustawach podatkowych“. Z jednej bowiem strony, choćby nawet uznać przepis ten za wykluczający inne wypadki zwolnień, należałoby zastosować zasadę ogólną: lex posterior generalis non derogat priori speciali. Z drugiej strony możnaby też uznać, że przywilej powyższy da się podciągnąć pod pojęcie „poszczególnych ustaw podatkowych“, ponieważ pochodził od organu kompetentnego w czasie nadania przywileju do udzielania zwolnień, a więc od organu powołanego do nadawania praw podmiotowych, których nadanie wymagałoby dziś aktu ustawodawczego.

Polska dzisiejsza nie przywróciła wprawdzie automatycznie całego porządku prawnego istniejącego w Polsce przed zaborami; toteż wszystkich przepisów prawnych polskich sprzed r. 1772, 1793 i 1795 nie można uważać za wskrzeszone automatycznie. Były bowiem całe masy ustaw zaborczych, które Państwo Polskie stosowało dalej jako obowiązujące, a które wstąpiły w miejsce dawniejszych przepisów przedrozbiorowych polskich. W obecnym jednak wypadku idzie o przywilej, a więc o szczególne prawo podmiotowe, nadane przez kompetentną władzę polską w okresie przedrozbiorowym. Znaczenie praktyczne wyjątku żądanego przez skarżącego w tym wypadku jest znikome, ponieważ choć nawet istnieje pewna liczba takich przywilejów i choćby uznano za rzecz groźną albo niewygodną dla interesów Skarbu Państwa honorowanie tych przywilejów, prostą byłoby rzeczą wydanie przepisu ogólnie je znoszącego.

5. Przywilej mógłby pozostawać w sprzeczności z podstawowymi zasadami porządku prawnego obowiązującego dziś w Państwie Polskim. Tak jednak nie jest. Przeciwnie, prawo polskie wyraźnie tworzy instytucję stowarzyszeń wyższej użyteczności, „których rozwój jest szczególnie użyteczny dla interesu państwowego i społecznego Rzeczypospolitej“. Wedle art. 49 prawa o stowarzyszeniach, Minister Spraw Wewn. i Minister Skarbu władni są udzielić stowarzyszeniu wyższej użyteczności szczególnych ulg i zwolnień w opłatach tak państwowych jak komunalnych.

Przywilej, o którym mowa w niniejszym wypadku, nadany był nie osobie fizycznej, ale Bractwu Strzeleckiemu i miał ułatwić jego działalność, zapewniając korzyści majątkowe osobie czasowo piastującej godność króla kurkowego. Ten sam cel możnaby osiągnąć np. przez przyznanie Bractwu subwencji na płacenie królowi kurkowemu poborów przez czas urzędowania. Jakkolwiek z punktu widzenia praktyki dzisiejszej przywilej taki jak omawiany w niniejszym wypadku przybrałby inną formę, to jednak ustawa, która by Bractwu Strzeleckiemu nadała taki właśnie przywilej, nie byłaby sprzeczna z żadnym artykułem konstytucji kwietniowej (ani też poprzednio konstytucji marcowej).

Ludwik Ehrlich

2500.

PODATEK DOCHODOWY.

Zwolnienia: Cele dobroczynne; fundacja rodzinna.

1. Cel ogólnej użyteczności nie jest nadrzędny w stosunku do innych celów wymienionych w art. 5 p. 8 ustawy o podatku dochodowym, w szczególności do celów dobroczynnych.

2. Okoliczność, że osoba prawna, roszcząca sobie prawo do zwolnienia od podatku dochodowego na zasadzie art. 5 p. 8 ustawy o podatku dochodowym, jest fundacją rodzinną, nie uzasadnia jeszcze sama przez się odmówienia jej celom charakteru celów dobroczynnych.

Wyrok NTA z 15 grudnia 1938 l. rej. 4151/37 w sprawie Fundacji Józefa Antoniego Hallera przeciw Komisji Odwoławczej w Krakowie w przedmiocie wymiaru podatku dochodowego na r. 1935.

Fundacja im. Józefa Antoniego Hallera w zeznaniu o dochodzie na rok podatkowy 1935 wykazała z majątku fundacyjnego, składającego się z nieruchomości i kapitałów, dochód w kwocie 8.563 zł 24 gr i odliczyła jednocześnie tę kwotę jako obróconą w całości na stypendia zapomogowe — podając, iż stanowią one trwały ciężar, oparty na tytule prawnym w myśl § VIII listu fundacyjnego z 1812 r., i powołując się na art. 10 p. 2 ustawy o podatku dochodowym.

4 Urząd Skarbowy w Krakowie po zbadaniu ksiąg fundacji, nie kwestionując ani wysokości dochodu, ani sposobu jego zużycia, wymierzył Fundacji podatek dochodowy od wyżej wymienionej kwoty, a w uzasadnieniu wymiaru podał, iż „nie zachodzą warunki wymagane przez ustawę o podatku dochodowym w art. 5 p. 8, a w szczególności jeżeli chodzi o interpretację słów: na cele ogólnej użyteczności".

W odwołaniu od wymiaru Fundacja podniosła dwa zarzuty: 1) że służy jej zwolnienie od podatku dochodowego w myśl art. 5 p. 8 ustawy o podatku dochodowym, ponieważ jest osobą prawną, której dochody są w całości obracane na cele dobroczynne, a mianowicie na stypendia dla ubogich członków rodzin, wymienionych w liście fundacyjnym z 1812 r. (mianowicie Hallerów, Laśkiewiczów, Rottmannów); 2) że cały wspomniany wyżej dochód, jako trwały ciężar, podlega odliczeniu w myśl art. 10 p. 2 tejże ustawy z uwagi na postanowienia listu fundacyjnego.

Komisja Odwoławcza przy Izbie Skarbowej w Krakowie orzeczeniem z 22 marca 1937 nie uwzględniła odwołania motywując swe stanowisko tym, że „na zasadzie art. 5 p. 8 ustawy zwolnione są od podatku dochodowego osoby prawne, których dochody są obracane w całości na cele ogólnej użyteczności. Fundacja zaś przyznaje zapomogi tylko członkom kilku rodzin. Świadczeń na rzecz rodziny Hallerów nie potrącono a to po myśli art. 10 ust. 2 ustawy, albowiem świadczenia te nie pozostają w związku gospodarczym ze źródłami dochodu, podlegającego podatkowi".

To orzeczenie jest przedmiotem skargi, która podnosi i uzasadnia szerzej oba zarzuty podniesione w odwołaniu.

Pozwana władza podtrzymuje w odpowiedzi na skargę swe poprzednie stanowisko i podnosi, że wymóg „ogólnej użyteczności", wymieniony

w art. 5 p. 8 ustawy o podatku dochodowym, nadaje temu pojęciu niejako charakter zasady generalnej, a wszystkie inne cele, objęte tym punktem, są do pewnego stopnia rozwinięciem a przynajmniej konkretnym zastosowaniem pojęcia „celów ogólnej użyteczności". Tym samym zwolnienie od podatku może przysługiwać — według wywodów odpowiedzi na skargę — tylko takim osobom prawnym, które obracają swe dochody na cele o znaczeniu ogólnym, nie zaś dla dobra tylko pewnego drobnego grona osób lub rodzin. Natomiast skarżąca w myśl statutu obracała swe dochody tylko na korzyść członków kilku rodzin pochodzących od kilku określonych przodków.

NTA rozważył co następuje:

Sporne jest, czy cel ogólnej użyteczności, wymieniony w art. 5 p. 8 ustawy o podatku dochodowym na pierwszym miejscu, stanowi kryterium odrębne, równorzędne z innymi celami, wymienionymi w tym przepisie, tj. z celami naukowymi, oświatowymi, kulturalnymi, wyznaniowymi i dobroczynnymi, czy też jest on w stosunku do wszystkich tych celów nadrzędny, tak iż wszystkie one muszą mieć charakter ogólnej użyteczności. Otóż ani gramatyczna ani logiczna wykładnia postanowienia art. 5 p. 8 nie daje podstawy do przyjęcia, by cel ogólnej użyteczności był nadrzędny i obejmował implicite wszystkie inne wyżej wymienione cele, przeciwnie, należy przyjąć, że cel „ogólnej użyteczności" jest tylko jednym z sześciu samoistnych celów wymienionych w tym przepisie.

Skoro więc skarżąca żądanie zwolnienia od podatku opierała na tym, że dochody jej są obracane na cele dobroczynne, władza powinna była pod kątem widzenia tego kryterium rozpoznać jej żądanie, a nie kryterium ogólnej użyteczności. Dla oceny celów fundacji w tym względzie istotne znaczenie mają postanowienia statutu fundacyjnego, przy czym okoliczność, że chodzi o fundację rodzinną (familijną), z której świadczeń zatem korzystać mogą — przy zachodzących innych warunkach — wyłącznie członkowie oznaczonych rodów, nie uzasadnia jeszcze sama przez się odmówienia jej celom charakteru celów dobroczynnych.

Skoro władza pozwana, wychodząc z odmiennych założeń prawnych, nie rozpoznała należycie zarzutu odwołania, Trybunał uznał, że postępowanie jest dotknięte istotną wadliwością.

W tym stanie rzeczy przedwczesne byłoby rozpatrywanie drugiego zarzutu skargi, opartego na art. 10 p. 2 ustawy. . . .

2501.

PODATEK DOCHODOWY.

Spółki kartelowe — obowiązek podatkowy; podstawa wymiaru[1]. — Wynagrodzenia prokurentów — w przypadku prokury łącznej[2]. — Koszty ogłoszeń w pismach[3]. — Wydatki na cele dobroczynne[4].

1. Kartelowej spółce z ogr. odp., prowadzącej przedsiębiorstwo handlowe, nie służy podmiotowe zwolnienie od podatku dochodowego także w tym przypadku, kiedy umowa spółki postanawia, że nie może ona z dokonywanych czynności osiągnąć żadnych korzyści dla siebie.

2. Kartelowe spółki z ogr. odp. podlegają — na równi z wszystkimi innymi osobami prawnymi, prowadzącymi prawidłowe księgi handlowe — postanowieniom art. 21 ustawy o podatku dochodowym.

Wyrok NTA z 3 listopada 1938 l. rej. 6600/37 i 268/38 w sprawie firmy: Biuro sprzedaży Fabryk Bieli Cynkowej, Sp. z ogr. odp. w likw. w Będzinie przeciw Komisji Odwoławczej w Kielcach w przedmiocie wymiaru podatku dochodowego na lata 1935 i 1936.

Skarżąca spółka z ogr. odp. nie wykazała za lata 1934 i 1935 zysków ani strat. Władza wymiarowa uznała za dochód podlegający opodatkowaniu na lata podatkowe 1935 i 1936 nadwyżkę wynagrodzeń wypłaconych przez skarżącą ponad normę z art. 21 ust. 3 ustawy o podatku dochodowym, nadto na r. 1935 wydatki na ogłoszenia w kwocie 355 zł, na r. 1936 zaś: wydatki na ogłoszenia w kwocie 402 zł, dobrowolne ofiary 472,20 zł i grzywnę stemplową w kwocie 65,60 zł.

W odwołaniach Spółka podniosła zarzut, iż nie podlega w ogóle podatkowi dochodowemu z uwagi na brak warunków z art. 1 p. 5 lit. a) ustawy o podatku dochodowym. Według umowy spółki bowiem, „Spółka nie działa w interesie własnym, lecz wyłącznie w interesie spólników i nie może osiągnąć z zawieranych transakcyj żadnych korzyści dla siebie, a otrzymuje jedynie od spólników zwrot poniesionych przez nią kosztów i strat według norm ustalonych przez spólników w osobnym regulaminie". Prócz tego Spółka podniosła przeciw ustalonej podstawie wymiaru zarzut, iż pensje jej prokurentów nie podlegają doliczeniu, ponieważ żaden z nich

---

[1] Por. OPA 1849/37, 1850/37, 2313/38; zob. także 2204/38, 2205/38, 2206/38, gl 2315/38.

[2] Por. OPA 323/33, 2356/38.

[3] Por. OPA 503/33, 923/34, 2151/38.

[4] Por. OPA 68/32.

nie jest upełnomocniony do samodzielnego prowadzenia całego przedsiębiorstwa, mając prokurę łączną — a nadto zarzut, że wydatki na reklamę są potrącalne (r. 1935), wzgl. że „ogłoszenia mają charakter koniecznych i pożytecznych wydatków“ (r. 1936). Komisja Odwoławcza nie uwzględniła odwołań.

NTA rozważył co następuje:

Skargi powtarzają zarzut odwołań dotyczący braku obowiązku podatkowego. Z wywodów skarg na ten temat jak również z podstawy prawnej, którą skargi wymieniają (art. 1 p. 5 lit. „a“ ustawy o pod. doch.), wynika, że skarżąca rości sobie prawo do podmiotowego zwolnienia od podatku. Mianowicie skoro w myśl umowy spółki skarżąca nie działa w interesie własnym i nie może z zawieranych transakcyj osiągać korzyści dla siebie, to — w jej mniemaniu — nie może ona też być podmiotem podatku dochodowego. Ale mniemanie to nie ma żadnego oparcia w powołanym w skardze przepisie art. 1 p. 5 lit. a), ani w innych przepisach ustawy o pod. doch. Art. 1 w p. 5 lit. a) wymienia w rzędzie podmiotów podatku dochodowego osoby prawne, których zarząd znajduje się na obszarze Rzeczypospolitej — bez żadnego ograniczenia. Pod żadną zaś z kategoryj osób, dla których art. 5 ustawy ustanawia podmiotowe zwolnienie od podatku, nie podpada ani do żadnej z tych kategoryj nie jest podobna spółka z ogr. odp., prowadząca przedsiębiorstwo handlowe a utworzona przez skartelizowane przedsiębiorstwa w tym celu, by służyć ich interesom gospodarczym. W szczególności nie daje takiej spółce żadnego tytułu do zwolnienia od podatku postanowienie statutowe, że nie może ona z dokonywanych czynności handlowych „osiągnąć żadnych korzyści dla siebie“.

Czy zaś taka kartelowa spółka z ogr. odp. będzie w danym roku podatkowym podlegała opodatkowaniu czy też nie — zawisło od tego, jak w rzeczywistości ukształtowała się działalność gospodarcza spółki i jakie dała wyniki finansowe, a w dalszym biegu rzeczy — jak przedstawia się jej „bilans podatkowy“ za ubiegły okres, tj. bilans dostosowany — w myśl art. 21 ust. 1 ustawy — do przepisów art. 6, 8, 10 i 13. W tym względzie bowiem kartelowe spółki z ogr. odp. podlegają — na równi z wszystkimi innymi osobami prawnymi, prowadzącymi prawidłowe księgi handlowe — postanowieniom art. 21. Jeśliby ogólne wywody skarg na temat podstawy wymiaru rozumieć w ten sposób, że na to, by w ogóle mogła być mowa o doliczaniu pewnych pozycyj jako niepotrącalnych, musi istnieć zysk bilansowy — to należałoby zapatrywanie skarżącej uznać za mylne. Mogłoby ono uzasadnienie swe czerpać tylko z literalnej wykładni wyrazów zawartych w przepisie wykonawczym do art. 21 (§ 37 rozp. wyk. poz. 301/36 Dz. Ust.): „doliczenie do zysku bilansowego“, podczas gdy z treści całego przepisu wynika jasno, że doliczenie wydatków, w myśl art. 6, 8, 10 i 13

ustawy niepotrącalnych, następuje niezależnie od tego czy bilans zamyka się zyskiem czy stratą. Żadnej też wątpliwości w tym względzie nie pozostawia tekst ustawowego przepisu (art. 21), który — nie używając określenia „doliczenie“ — w ust. 1 mówi o uzgodnieniu zamknięcia z postanowieniami wymienionych wyżej artykułów ustawy, w dwóch zaś dalszych ustępach postanawia, że pewne wydatki „uważa się za zyski bilansowe“. Nie dałoby się też pogodzić z intencją powołanych wyżej przepisów, które rozgraniczają wydatki stanowiące w rozumieniu ustawy podatkowej koszty osiągnięcia przychodów i wydatki nie stanowiące takich kosztów — gdyby wydatki tej drugiej kategorii uznać za wolne od opodatkowania w tych przypadkach, kiedy bilans (przed nakazaną przez art. 21 ust. 1 korekturą) nie wykazuje zysku.

Zarzuty skarg w kwestii obowiązku podatkowego i samej zasady obliczenia podstawy wymiaru są zatem nieuzasadnione.

Dalsze zarzuty skarg dotyczą konkretnych doliczeń.

W kwestii wynagrodzeń prokurentów skargi podtrzymują zarzut odwołań. Zarzut ten nie jest trafny. Według bowiem ustalonej judykatury NTA (por. wyrok z 25 czerwca 1928 l. rej. 4135/36, Zb. wyr. nr 1488) — nie jest bynajmniej wymogiem zastosowania art. 21 ust. 3 ustawy o pod. doch., by osobom, o których ten przepis mówi, służyły wymienione w nim uprawnienia samodzielnie a nie łącznie z innymi.

Trafny jest natomiast zarzut wadliwości postępowania z powodu nierozprawienia się władzy pozwanej w zaskarżonych orzeczeniach z zarzutem odwołań w kwestii wydatków na ogłoszenia (art. 116 O. P. poz. 134/36 Dz. Ust.). Zauważyć należy, iż sama okoliczność stwierdzona w protokole badania ksiąg, iż ogłoszenia zamieszczane były w pismach niezawodowych, nie mogłaby jeszcze uzasadnić uznania wydatków na ten cel za niepotrącalne. Jeżeli władza ma uzasadniony powód do mniemania wyrażonego w aktach, że pod formą ogłoszeń dawane były „ofiary“, to należało tę okoliczność faktyczną prawidłowo ustalić.

Określona tu wadliwość nie dotyczy wydatku na „dobrowolne ofiary“ (rok podatkowy 1936), co do tej pozycji bowiem odwołanie nie zawierało konkretnego zarzutu. Zresztą kwalifikacja podatkowa wydatków na cele dobroczynne jest w judykaturze przesądzona na niekorzyść płatników.

Z powodu wadliwości postępowania NTA uchylił zaskarżone orzeczenia. . . .

Art. 5 p. 8 ustawy o podatku dochodowym zwalnia od podatku dochodowego „osoby prawne, których dochody są obracane w całości na cele ogólnej użyteczności, naukowe, oświatowe, kulturalne, wyznaniowe i dobroczynne“. Działalność „spółki z ogr. odp. prowadzącej przedsiębiorstwo handlowe, utworzonej przez skartelizowane przedsiębiorstwa w tym celu, by służyć ich interesom gospodarczym“, jest niewątpliwie działalnością o charakterze bezspornie gospodarczym. Przeto nie ma

uzasadnionego powodu kwestionowania poglądu wyrażonego powyżej przez NTA, wedle którego spółka kartelowa tego typu nie podpada pod żadną z kategorii osób prawnych, zwolnionych od podatku dochodowego w myśl postanowień art. 5 p. 8.

Mimo tego sporna jest kwestia, czy opodatkowanie podatkiem dochodowym spółek kartelowych tego typu jest zgodne z ustawą, albowiem źródłem dochodu spółek kartelowych jest li tylko działalność poszczególnych skartelizowanych przedsiębiorstw. Po wtóre, dlatego, ponieważ dochody spółek kartelowych przypadają w udziale w całości poszczególnym przedsiębiorstwom skartelizowanym, z czego wynika, że dochody spółek kartelowych są pozycjami rozrachunkowymi. Mamy do czynienia w tym wypadku z dochodami fikcyjnymi, a nie rzeczywistymi. Spółki kartelowe nie rozporządzają ani własnymi źródłami dochodu, ani własnym dochodem. Niektórzy autorowie przyznają na tej podstawie spółkom kartelowym jedynie charakter gospodarczy, a odmawiają im znamion przedsiębiorstwa bezpośrednio zarobkowego. (Por. glosę doc. Romana Piotrowskiego OPA 1850/37).

Każda działalność gospodarcza jest eo ipso działalnością zarobkową. Spółki kartelowe są powoływane do życia przez przedsiębiorstwa skartelizowane w celach zarobkowych, ale ewentualne zarobki spółek kartelowych wzbogacają przedsiębiorstwa skartelizowane, a nie spółki przez nie zawiązywane. Zachodzi pytanie, czy ta okoliczność uzasadnia de lege lata zwolnienie spółek kartelowych od obowiązku opłacania podatku dochodowego.

Obciążanie podatkiem dochodowym spółek kartelowych zawiera w sobie podwójne opodatkowanie jednego i tego samego dochodu u dwóch różnych podatników. Rozstrzygnięcie sporu o opodatkowanie spółek kartelowych zależy od ustosunkowania się do pytania, czy nasze ustawodawstwo wyklucza podwójne opodatkowanie jednego i tego samego dochodu u dwóch różnych podatników. Tylko twierdząca odpowiedź na to pytanie może uzasadnić zwolnienie spółek kartelowych od obowiązku opłacania podatku dochodowego.

NTA stwierdził trafnie w orzeczeniu z 25 listopada 1933 l. rej. 4507/32 (OPA 502/33), że „ustawa o pod. doch. nie zna podwójnego opodatkowania tego samego dochodu u tego samego podatnika", z czego jednak bynajmniej nie wynika, jakoby ustawa nasza wykluczała podwójne opodatkowanie tego samego dochodu u dwóch różnych podatników. Rzecz ma się wprost przeciwnie. Nasze ustawodawstwo jest oparte na zasadzie dopuszczalności podwójnego opodatkowania, gdyż pociąga do obowiązku opłacania podatku dochodowego nie tylko osoby fizyczne, ale także osoby prawne, przez co otwiera na oścież wrota podwójnemu opodatkowaniu.

Konsumowanie jest wyłącznym celem działalności gospodarczej, skierowanej do uzyskiwania dochodów. Osoby prawne jako takie nie mogą konsumować. Jedynie osoby fizyczne mogą konsumować, a zatem tylko osoby fizyczne z wykluczeniem osób prawnych mogą rozporządzać dochodami. Uzyskują je bezpośrednio własną działalnością lub za pośrednictwem osób prawnych ad hoc powołanych do życia, których dochody ostatecznie prędzej lub później przypadają w udziale osobom fizycznym. Jeżeli ustawodawstwo skarbowe mimo tego obciąża podatkiem dochodowym osoby fizyczne i prawne, wówczas podwójne opodatkowanie staje się nieuniknione, o ile ustawa nie zawiera wyraźnych przepisów, uchylających podwójne opodatkowanie. Nowela z 9 kwietnia 1938 poz. 226 Dz. Ust. ograniczyła zasięg podwójnego opodatkowania w obrębie podatku dochodowego, ale nie objęła spółek kartelowych, wobec czego ich zwolnienie od podatku dochodowego nie da się obronić de lege lata.

Ten stan rzeczy trudno uznać za pochwały godny. Podwójne opodatkowanie jest także fiskalnie mało zalecenia godne, albowiem zapewnia korzyści chwilowe z uszczerbkiem przyszłych dochodów. Dobrze się stało, że nowela z 9 kwietnia 1938

częściowo uchyliła podwójne opodatkowanie. Niestety nowela nie zmienia w niczym przepisów, mocą których podatek dochodowy obciążający osoby prawne jest podatkiem progresywnym. Obciążenie podatkiem dochodowym osób prawnych nie nasuwa moim zdaniem zasadniczych zastrzeżeń, atoli stosowanie progresji w tych wypadkach uważam za wybitnie szkodliwe.

Adam Krzyżanowski

2502.

PODATEK DOCHODOWY.

Wpływ ze zbycia wynalazku.

Wpływ ze zbycia wynalazku przez wynalazcę nie stanowi dochodu podlegającego opodatkowaniu.

Wyrok NTA z 28 października 1938 l. rej. 5748/36 w sprawie Stanisława Kiełbasińskiego przeciw Komisji Odwoławczej przy Izbie Skarbowej Grodzkiej w Warszawie w przedmiocie wymiaru podatku dochodowego na r. 1933.

Przedmiot sporu stanowi doliczenie skarżącemu do podstawy wymiaru podatku dochodowego na rok podatkowy 1933 kwoty 31.200 zł. Skarżący domagał się w odwołaniu odliczenia wymienionej kwoty od dochodu na tej podstawie, że pochodzi ona ze sprzedaży wynalazku przez samego wynalazcę, że zachodzi tu wyzbycie się samego majątku. Pozwana władza odmowę odliczenia omawianej kwoty od podstawy wymiaru uzasadniła w zaskarżonym orzeczeniu tym, że dochód, uzyskany ze sprzedaży wynalazku, dokonanej przez samego wynalazcę, podlega opodatkowaniu podatkiem dochodowym jako dochód ze źródeł, wymienionych w art. 3 p. 7 ustawy o podatku dochodowym, a fakt, że sprzedaż miała miejsce tylko jeden raz, jest dla sprawy bez znaczenia.

NTA rozważył co następuje:

Nie ma co do tego sporu, że kwota 31.200 zł pochodzi ze sprzedaży tajemnicy fabrykacji oraz prawa do wyłącznej fabrykacji preparatu arsenobenzolowego węgierskiej firmie Dr Leo Egger i I. Egger. Skarga dowodzi, że prawo wynalazcy należy do rzędu praw majątkowych, które mogą być spieniężone na równi z innymi przedmiotami majątkowymi zależnie od woli wynalazcy, a osiągnięty przychód nie podlega opodatkowaniu w myśl art. 7 ustawy o podatku dochodowym. To stanowisko skargi NTA uznał w zasadzie za trafne. Nie ulega bowiem wątpliwości, że prawo wynalazcy, wynikające z wynalezienia sposobu produkcji przedmiotu, służą-

cego do zaspokojenia pewnych potrzeb i mającego zapewniony zbyt, stanowi u wynalazcy źródło dochodu, a ten jego charakter jako źródła dochodu uzewnętrznia się wyraziście w szczególności wówczas, gdy wynalazca, nie wyzbywając się swego wynalazku, zezwala na jego eksploatację osobie trzeciej za periodycznym wynagrodzeniem. Toteż jak z jednej strony wydatek na nabycie takiego prawa nie podlega w myśl art. 8 p. 1 ustawy o podatku dochodowym u nabywcy potrąceniu od dochodu, tak znowu z drugiej strony wyzbycie się tego prawa, jako prawa majątkowego, nie stanowi według art. 7 ustawy dochodu podlegającego opodatkowaniu (por. wyroki NTA z 29 stycznia 1936 l. rej. 7468/33, OPA 1469/36 i z 24 kwietnia 1936 l. rej. 9444/33 i 9445/33, OPA 1558/36).

W powyższym oświetleniu przedstawia się stanowisko, zajęte przez władzę w zaskarżonym orzeczeniu, jako nieuzasadnione, wobec czego NTA uchylił to orzeczenie jako niezgodne z prawem.

2503.

PODATEK DOCHODOWY.

Odpisania na zużycie: Podstawa obliczeniowa — u osób prawnych prowadzących prawidłowe księgi[1].

Płatnik, opodatkowany na zasadzie art. 21 ustawy o podatku dochodowym, nie może żądać, by odpisy na zużycie obliczać od wartości przedmiotów wyższej niż bilansowa — choćby komisja szacunkowa, powołana na zasadzie rozporządzenia Ministra Przemysłu i Handlu z 30 stycznia 1934 poz. 110 Dz. Ust., przedmioty te wyżej oszacowała.

Wyrok NTA z 4 maja 1938 l. rej. 5551/37 w sprawie firmy „Dom Prasy Sp. Akc.“ w Warszawie przeciw Ministerstwu Skarbu w przedmiocie wymiaru podatku dochodowego na r. 1936.

Za podstawę obliczenia odpisów na zużycie budynków, maszyn i ruchomości skarżąca Spółka przyjęła wartość tych obiektów, ustaloną przez komisję szacunkową na zasadzie rozporządzenia Ministra Przemysłu i Handlu z 30 stycznia 1934 poz. 110 Dz. Ust. Natomiast władza pozwana uwzględniła odpisy na zużycie obliczone od wykazanej w bilansie na 31 grudnia

---

[1] Por. OPA 1811/37, 1812/37, 1813/37, 1814/37, 2307/38, 2383/38, 2433/38; 502/33 i 503/33 (waloryzacja); 1470/36 (ruchomości wstawione do złotowego bilansu otwarcia).

1935 licytacyjnej ceny nabycia powyższych obiektów, znacznie niższej od wartości szacunkowej. W uzasadnieniu orzeczenia władza podała, iż podstawą do obliczenia kwot, podlegających odpisaniu z tytułu zużycia, może być tylko wartość wykazana prawidłowo w księgach handlowych, ponieważ w myśl art. 21 ustawy o podatku dochodowym dochód podatkowy osób prawnych ustala się na podstawie danych wynikających z zatwierdzonego zamknięcia rachunkowego.

Motywy powyższe uznał NTA za trafne. Skoro bowiem podstawą obliczenia dochodu u tej kategorii płatników, która podpada pod przepis art. 21, jest zamknięcie rachunkowe, mieszczące w sobie m. i. wartość składników majątku płatnika, odpisy na zużycie zaś — według koncepcji amortyzacji wynikającej z art. 6 ustawy a sformułowanej w rozporządzeniu wykonawczym (§ 16 ust. 1 poz. 298/21 Dz. Ust., § 14 ust. 1 poz. 301/36 Dz. Ust.) — wyrażają zmniejszenie się wartości tych składników majątkowych, brak jest podstawy żądaniu, by odpisy obliczać od wartości wyższej niż bilansowa. Ze wspomnianą zasadniczą konstrukcją podstawy wymiaru z art. 21 nie liczy się skarga, kiedy motywom zaskarżonego orzeczenia przeciwstawia tezę, iż odpisy na zużycie w ogóle, u wszystkich płatników, powinny być obliczane od faktycznej wartości przedmiotów.

Skargę należało tedy oddalić.

Właściwą podstawę prawną dla takiego obliczenia odpisów amortyzacyjnych, jakie władza wymiarowa przeprowadziła, stanowi § 13 rozp. wyk. do ustawy o podatku dochodowym z 14 września 1934, który wyraźnie nakazuje obliczać zużycie przedmiotów amortyzowanych „w stosunku procentowym do wartości nabycia względnie wytworzenia". Chodzi bowiem o bilans za rok gospodarczy (kalendarzowy) 1935, sporządzony prawdopodobnie do końca lutego lub marca 1936 w myśl art. 420 k. h. Rozporządzenie wykonawcze z 27 kwietnia 1936 weszło zaś w życie dopiero 20 maja 1936. Ponieważ „wartością nabycia" w myśl tego przepisu była cena licytacyjna a nie wartość szacunkowa, ustalona przez komisję szacunkową, przeto tylko ona mogła stanowić prawidłową podstawę obliczenia odpisów amortyzacyjnych, zwłaszcza że ta właśnie cena licytacyjna jako efektywna cena nabycia była nadal wartością księgową tych przedmiotów i weszła jako taka jeszcze do bilansu za rok gospodarczy 1935.

Według praktyki bilansowej, stosowanej w wielu przedsiębiorstwach, amortyzujących przez bezpośrednie potrącanie odpisów od wartości księgowej przedmiotu, oblicza się te odpisy nieraz od wartości końcowej, pozostałej po potrąceniu dotychczasowych odpisów amortyzacyjnych, a nie od wartości pierwotnej tj. od ceny nabycia lub kosztów wytworzenia. Takiej metodzie amortyzowania nie sprzeciwiało się rozporządzenie wykonawcze do ustawy o podatku dochodowym z 14 maja 1921 (§ 16), które pod tym względem pozostawiało podatnikom swobodę. Także kodeks handlowy (art. 58, 248 i 423) nie reguluje tej sprawy, pozostawiając bilansującym również swobodę wyboru podstawy obliczenia. Polska praktyka bilansowa przeszła od r. 1934 do obliczania odpisów amortyzacyjnych od wartości pierwotnych ze

względu na wspomniany przepis rozp. wyk. z 14 września 1934, utrzymany bez istotnej zmiany rozporządzeniem wyk. z 27 kwietnia 1936 (§ 14).

Natomiast dotąd nie była praktykowana zasada obliczania odpisów amortyzacyjnych od jakiejkolwiek wartości szacunkowej, która nie byłaby uwidoczniona w księgach jako wartość pierwotna tj. cena nabycia lub wytworzenia, albo też jako zredukowana wartość pierwotna, a więc która nie byłaby w tej czy owej formie wartością księgową względnie bilansową. Tylko w okresie inflacji i postępującej szybko dewaluacji pieniądza były przeprowadzane tu i ówdzie próby obliczania odpisów amortyzacyjnych od wartości pierwotnej przedmiotów, wyrażonej w złocie, podczas gdy wartość księgowa była wyrażona w walucie papierowej. W ten sposób wypadała znacznie wyższa kwota amortyzacyjna w walucie papierowej, niżby to było możliwe przy obliczeniu od wartości księgowej, wyrażonej w papierze.

Nie wiadomo, dlaczego spółka nie podwyższyła pierwotnej wartości księgowej tj. licytacyjnej ceny nabycia do poziomu ceny szacunkowej, skoro w ogóle postarała się o przeprowadzenie szacunku komisyjnego. Wtedy byłaby odebrała władzy wymiarowej argument, że odpisy amortyzacyjne zostały obliczone nie od wartości wykazanej prawidłowo w księgach handlowych. Władza wymiarowa byłaby wtedy stanęła przed zagadnieniem, czy zastosować § 13 rozp. wyk. z 14 września 1934, tj. obliczyć amortyzację od rzeczywistej (licytacyjnej) ceny nabycia, czy też od wyższej ceny szacunkowej, wykazanej już w księgach i w bilansie. Jeżeli na początku r. 1935 figurowała w księgach jeszcze cena licytacyjna, a przeszacowanie odbyło się w ciągu tego roku, a może nawet dopiero pod jego koniec, to obliczenie kwoty amortyzacyjnej od pierwotnej podstawy dałoby się uzasadnić nie tylko powołaniem na § 13 rozp. wyk. (obecnie § 14), ale także na analogię przedmiotów inwestycyjnych, nabytych lub wytworzonych w ciągu roku, od których nie oblicza się amortyzacji za cały rok, lecz tylko za proporcjonalną część roku od czasu nabycia lub wytworzenia, a więc ewentualnie nie oblicza się wcale, jeżeli nabycie lub wytworzenie przyszło do skutku z końcem roku. Ale w następnym roku, gdy wartość szacunkowa będzie wartością księgową i bilansową już od początku, kwestia obliczania kwoty amortyzacyjnej od niej czy też od niższej (licytacyjnej) ceny nabycia stanie się aktualna. Fiskalny punkt widzenia będzie trzymał się litery § 14 rozp. wyk. z 27 kwietnia 1936, według którego „zużycie ustala się w stosunku procentowym do kosztów nabycia lub wytworzenia przedmiotu“, albowiem wtedy kwota amortyzacyjna będzie niższa, a suma dochodu podatkowego odpowiednio wyższa.

Stanowisko przeciwne może znaleźć oparcie już w samym § 14, a mianowicie w ostatnim zdaniu ust. 2, według którego „raz przyjęta lub ustalona wartość przedmiotu jest podstawą odpisań z tytułu zużycia w latach następnych“. Ze słów tych wynika, że jednak przyjęcie lub ustalenie nowej wartości, odmiennej od pierwotnej, nie jest wykluczone, oraz że ta nowa wartość szacunkowa będzie w następnych latach stanowiła nową podstawę amortyzacji. Przepis ten znajdował się już w § 13 poprzedniego rozp. wyk. z 14 września 1934, wydanego już po wejściu w życie kodeksu handlowego, który w art. 248 i 423 przewiduje ograniczoną możliwość podwyższenia ceny nabycia lub kosztów wytworzenia. Jest również powszechnym przekonaniem praktyki bilansowej, że odpisy amortyzacyjne muszą być obliczane od wartości księgowej, a jeżeli ta zostanie podwyższona czy to na podstawie art. 248 i 423 k. h., czy innej, to od wartości podwyższonej. Przekonanie to i stałe postępowanie praktyki bilansowej ma znamiona prawa zwyczajowego. Ostatni wypadek

jego masowego stosowania zaszedł w r. 1928, gdy rozporządzenie waloryzacyjne z 22 marca 1928 poz. 352 Dz. Ust. nakazało podwyższenie wartości bilansowej przedmiotów inwestycyjnych, nabytych przed dniem 30 września 1925, ze względu na dewaluację złotego. Otóż wszystkie przedsiębiorstwa wzięły za podstawę późniejszych odpisów amortyzacyjnych wartości podwyższone a nie pierwotne, a żadna władza skarbowa nie kwestionowała takiego postępowania.

Ta jednomyślność poglądów praktyki bilansowej i podatkowej nie jest bynajmniej przypadkowa, lecz odpowiada zasadom rachunkowości i bilansowania. Według tych zasad amortyzowanie musi objąć całą wartość księgową przedmiotu bez względu na to, czy to jest pierwotna cena nabycia lub wytworzenia, czy też podwyższona wartość szacunkowa lub waloryzacyjna. Obliczanie kwoty amortyzacyjnej tylko od wartości pierwotnej, z pominięciem podwyżki z przeszacowania lub waloryzacji, prowadziłoby do niemożliwej konsekwencji, że po ukończeniu amortyzacji część wartości księgowej i bilansowej przedmiotu pozostałaby niezamortyzowana, mimo że przedmiot zostałby wycofany z użycia jako bezwartościowy. Gdyby np. przedmiot inwestycyjny, nabyty za 100.000 zł i przeszacowany na 150.000 zł, był amortyzowany tylko od ceny nabycia, to po upływie okresu używalności i amortyzacji pozostałaby w księgach wartość 50.000 zł mimo wycofania przedmiotu z użycia jako bezwartościowego. W roku wycofania powstałaby strata bilansowa w wysokości 50.000 zł tj. właśnie owej nadwyżki, osiągniętej w swoim czasie z przeszacowania. Zaniechanie amortyzacji tej nadwyżki oznaczałoby tedy w rezultacie przekreślenie dokonanego już przeszacowania lub waloryzacji. Ponieważ zaś takie przeszacowanie bywa najczęściej dokonywane celem pokrycia poniesionych dawniej strat bilansowych, przeto zagadnienie pokrycia owych strat, już przed laty rozwiązane, wypłynęłoby teraz ponownie, gdy nie ma już przedmiotów nadających się do przeszacowania ani innych źródeł pokrycia.

Z tych więc powodów mimo § 14 rozp. wyk. odpisy amortyzacyjne muszą być obliczane od pełnej wartości bilansowej, choćby była ona wyższa od kosztów nabycia lub wytworzenia. Wartość szacunkowa lub waloryzacyjna wchodzi na miejsce wartości pierwotnej ze wszystkimi konsekwencjami, nie wyłączając podwyższenia podstawy amortyzacji.

Tomasz Lulek

2504.

PODATEK DOCHODOWY.

Odsetki i periodyczne świadczenia na korzyść „członków rodziny"[1]. — Wymiar wypłacany rodzicom.

Krewni wstępni nie są członkami rodziny w rozumieniu art. 10 ust. ost. ustawy o podatku dochodowym (w brzmieniu poz. 6/36 Dz. Ust.). (Teza).

Wyrok NTA z 30 maja 1938 l. rej. 5338/37 w sprawie Jana Witka przeciw Komisji Odwoławczej w Poznaniu w przedmiocie wymiaru podatku dochodowego na r. 1936.

[1] Por. OPA 1980/37, 2308/38.

Urząd Skarbowy odmówił odliczenia od ogólnego dochodu wymiaru, który podatnik wypłacił swoim rodzicom, uzasadniając tę odmowę postanowieniem art. 10 ust. ost. ustawy o podatku dochodowym (poz. 6/36 Dz. Ust.), ponieważ rodzice ci nie są odrębnie opodatkowani podatkiem dochodowym. Odwołanie od powyższego orzeczenia Komisja Odwoławcza załatwiła odmownie. To orzeczenie Komisji Odwoławczej jest przedmiotem skargi do NTA, który rozważył co następuje:

Skarga zarzuca obrazę art. 10 ust. 2 i ost. ustawy o podatku dochodowym, podtrzymując zarzuty odwołania, że rodzice skarżącego, którzy prowadzą odrębne gospodarstwo domowe, nie należą do członków rodziny skarżącego, ponieważ nie są na jego utrzymaniu jako głowy rodziny, a wypłacany im przez skarżącego wymiar opiera się na kontrakcie.

Niesporne jest, że skarżący na podstawie kontraktu zobowiązany jest do wypłacania swoim rodzicom wymiaru w wysokości oznaczonej umową oraz że rodzice ci nie są odrębnie opodatkowani podatkiem dochodowym. Sporna natomiast jest kwestia, czy należy uznać rodziców za członków rodziny w rozumieniu ust. ost. art. 10 ustawy.

Otóż samo brzmienie ust. ost. art. 10 ustawy nie daje jeszcze dostatecznej podstawy do rozstrzygnięcia powyższej kwestii, jednak przy wykładni tego przepisu należy opierać się na tym pojęciu członków rodziny, które ustawa określiła dla celów podatku dochodowego i uwzględnić treść art. 11 ustawy ze względu na zachodzący między tymi przepisami pewien związek rzeczowy. Wynikająca bowiem z ust. ost. art. 10 zasada nieodliczania od dochodu płatnika procentów i periodycznych świadczeń na korzyść członków rodziny nieopodatkowanych odrębnie podatkiem dochodowym odnosi się do członków rodziny, o których mowa w art. 11 ustawy.

W rozumieniu zaś art. 11 ustawy (w brzmieniu poz. 6/36 Dz. Ust.) pojęcie członków rodziny ograniczone jest do małżonka sądownie nierozłączonego i krewnych zstępnych, do których podatnik pozostaje w stosunku głowy rodziny, a wobec wspomnianego związku, zachodzącego między art. 11 a art. 10 ust. ost., nie ma podstawy do zakreślenia pojęciu członków rodziny, użytemu w art. 10 ust. ost., szerszych ram. Wprawdzie według art. 28 ustawy za członków rodziny w myśl art. 26 i 27 uważa się także krewnych zstępnych i innych w art. 28 wyliczonych, jednak z wyraźnego brzmienia tego artykułu wynika, że tak rozszerzone pojęcie członków rodziny odnosi się tylko do art. 26 i 27 ustawy. Krewni wstępni nie są zatem członkami rodziny w rozumieniu art. 10 ust. ost. ustawy.

Mylnie więc władze skarbowe oparły odmowę odliczenia wymiaru od ogólnego dochodu na postanowieniu art. 10 ust. ost., który w rozpoznawanym wypadku nie ma zastosowania. Wyszedłszy zaś z powyższego mylnego założenia prawnego, nie zbadała władza pozwana, czy do odliczenia

spornej kwoty od ogólnego dochodu zachodzą wymogi z ustępu przedostatniego art. 10, czy mianowicie oparte na umowie wymiaru periodyczne świadczenia podatnika na rzecz rodziców, które bezspornie ciążą na gruncie od nich nabytym, pozostają w związku gospodarczym z tym źródłem dochodu. Należy przy tym uwzględnić, że umowa wymiaru (Auszugsvertrag), co do której art. 96 ustawy wprowadczej do k. c. niem. utrzymał w mocy przepisy prawa partykularnego, przedstawia się według pruskiego prawa krajowego (Allgemeines Landrecht I 11 § 602, 605) jako umowa o dożywotnie zaopatrzenie (utrzymanie), jakie zastrzega dla siebie osoba zdająca majątek swój za życia jednemu z potomków, przy czym zresztą bliższe sformułowanie zasad tej umowy zależy w znacznej mierze od zapatrywań i zwyczajów ludności. Należało zatem zbadać, czy według treści konkretnej umowy wymiaru dla skarżącego jako nabywcy gruntu obciążonego dożywotnim na rzecz rodziców wymiarem dopełnienie obowiązku wypłacenia tego wymiaru jest istotnym warunkiem korzystania przez niego z przychodów tego gruntu, a więc i osiągania z tego źródła dochodu.

Gdy wskutek zaniechania zbadania tej istotnej dla oceny sprawy okoliczności władza pozwana dopuściła się wadliwości postępowania, należało zaskarżone orzeczenie uchylić....

Problem opodatkowania rodziny ma w naszym systemie podatku dochodowego kilka przepisów, które możnaby określić jako faworyzujące ją. Nie jest to faworyzowanie ani dostatecznie rozbudowane, ani dostatecznie nie podkreśla właściwych przyczyn odmiennego, przychylniejszego traktowania rodziny. Powiedziałbym, że są to refleksy zaledwie tego typu podjęcia i ujęcia zagadnienia, jak to robi się we Francji. Mimo bowiem, na szczęście, innego stanu rzeczy w Polsce i we Francji, gdy chodzi o całość rozwoju stosunków populacyjnych dzisiejszej doby w obydwóch krajach, można bez przesady rzec, że warstwy płacące u nas podatek dochodowy tak z działu I jak i II wyznają na ogół ten sam spaczony i skarlały moralnie i społecznie punkt widzenia, polegający na uchylaniu się od posiadania potomstwa, bądź całkowicie, bądź przez ograniczanie liczby dzieci do jednego lub dwojga. Nieśmiało i z wahaniem podejmuje nasz podatek dochodowy system ulg dla większej rodziny, system dodatkowego obciążenia dla nieżonatych i niezamężnych.

Stosunki rodzinne znajdują kilka sformułowań w ustawie o pod. doch. Trzeba pamiętać o tym, że tych kilka fragmentów prawnych daje nam ogólny obraz ustosunkowania się ustawodawcy do zagadnienia rodzinnego, ale że te fragmenty istnieją instytucjonalnie samodzielnie i odrębnie. Samodzielność ta i odrębność kusi nawet do prób precyzowania treści pojęcia rodziny z każdego takiego fragmentu. A więc powiada się np., że rodzina w rozumieniu art. 11 jest inną rodziną niż rodzina z art. 28. Odradzałbym ten sposób formułowania o ile chodzi o prawo podatku dochodowego, a to dla uniknięcia nieporozumień, które łacno z tych usiłowań mogą wypłynąć. Z jednej bowiem strony rozdziela się to, co nie ulega rozdzieleniu, z drugiej łączy się to, co nie powinno być łączone. Rozdziela się wtedy, gdy mówi się o odrębnych rodzinach z art. 11 i np. art. 28, podczas gdy jest to *ta sama* rodzina, inaczej w art. 11 a inaczej w art. 27 *traktowana*, a to dlatego, że *o co innego chodzi w obydwóch razach* (art. 11 doliczenia, art. 27 ulgi).

Łączy się, gdy np. art. 10 chce się związać z art. 11 czy art. 27 i 28, gdy tego łączenia nie da się uskutecznić, jako że mamy w tych trzech wypadkach inne problemy, aczkolwiek dotyczące rodziny jako jednego środowiska.

Że takie nieporozumienia mogą się zdarzać, tego dowodem — jak sądzę — jest cała sprawa skargi p. Witka od początkowego jej stadium, tj. od zajętego przez urząd skarbowy stanowiska aż do — niestety — orzeczenia NTA; jedno nieporozumienie wyprzedza drugie a razem powstaje cały ich splot. Przejdźmy po kolei te stadia. Urząd skarbowy odmawia odliczenia zatrzymując się na tekście ostatniego ustępu art. 10 (rodzice nie są odrębnie opodatkowani podatkiem dochodowym). Jest dla mnie niejasną rzeczą, czy rodzice ci nie rozporządzają dochodem z tego (tj. „wymiaru") i innych źródeł o wysokości minimum tj. 1.500 zł, czy też ex re nieodliczenia „wymiaru" z dochodu p. Witka (bo on ma płacić) nie są odrębnie opodatkowani. Jakkolwiek w danym razie było, warto ustalić sobie sens tego przepisu o odrębnym opodatkowaniu z art. 10 ust. ost. Należy uważać, iż odrębne opodatkowanie oznacza odrębną podmiotowość podatkową, niezależnie od tego, czy podatek zapłaci się (jest 1.500 zł dochodu) czy nie (dochód poniżej 1.500 zł). W obydwóch wypadkach mamy do czynienia z faktem odrębnego opodatkowania, gdyż nie działają przepisy o zniknięciu podmiotowości podatkowej, jak to np. ma miejsce w pewnych wypadkach z art. 11, jak to ma szeroko miejsce z art. 5. Weterani powstań np. tracą podmiotowość podatkową co do pensyj z tytułu powstańca, czy ta pensja wynosi 1.500 czy mniej złotych. Podobnież w art. 10 ust. ost. chodzi o to, by ten odliczający z dochodu procenty i periodyczne świadczenia, sam nie płacąc od tych wartości podatku, nie łączył ze swoją ułamkową wolnością podatkową korelatywnej wolności pobierającej te świadczenia osoby, będącej członkiem rodziny. Jak rozumieć tu „rodzinę"? Oczywiście napewno i wstępnych i zstępnych. Ani bowiem art. 11 ani art. 28 nie upoważniają do rozciągnięcia ich na art. 10. Art. 10 bowiem mówi o „odliczeniach", art. 11 o „doliczeniach", art. 27 o „ulgach". Przecież to są całkiem różne rzeczy.

Urząd skarbowy postąpił wadliwie, gdy nie traktował rodziców jako „odrębnie opodatkowanych". Jeżeli „wymiar" i inne źródła dochodu tych rodziców nie dawały w sumie 1.500 zł i urząd skarbowy uważając, iż nie są „odrębnie opodatkowani", powiększył „wymiarem" wielkość dochodu p. Witka, postąpił m. zd. niezgodnie z przepisem art. 10 ust. ost., który domaga się tego „odrębnego opodatkowania". Tym bardziej naruszył przepis art. 10 ust. ost., gdy „wymiar" wraz z innymi źródłami dawał 1.500 lub więcej złotych dochodu dla tych rodziców.

Co robi skarga? W dalszym ciągu wikła sprawę. Powiada, że rodzice prowadzą odrębne gospodarstwo domowe i nie są na utrzymaniu p. Witka, co jest zupełnie obojętną w danym razie rzeczą, gdyż oni jako wstępni nie mogą być brani pod uwagę w stanie prawnym art. 10, ani też nie chodzi o zniżkę podatkową, stąd tak samo tutaj bezprzedmiotowy jest art. 27 i 28.

Motywy orzeczenia NTA pogłębiają ten splot nieporozumień. Powiadają, że niesporne jest zobowiązanie skarżącego do wypłacenia rodzicom „wymiaru" oraz że rodzice nie są „odrębnie opodatkowani". Pierwsze stwierdzenie jest pożyteczne dla osądu, drugie zaś, tak jak stanowisko urzędu skarbowego, wymaga wyjaśnienia, o czym wyżej piszę. Motywy dają następnie takie wynurzenie: „sporna natomiast jest kwestia, czy należy uznać rodziców za członków rodziny w rozumieniu ust. ost. art. 10". Pytam, dlaczego to jest sporne? Od kiedyż to rodzice nie są członkami rodziny? Sporność wypływa dla motywów stąd, że one w całkowicie nieusprawiedliwiony sposób wciągają w dalszym ciągu w grę art. 11. Ustawa o pod. doch. wcale nie określiła istoty rodziny dla celów podatku dochodowego, ale odrębnie traktuje („traktuje", nie — „pojmuje")

rodzinę w art. 10, bo to jest sprawa odliczeń, odrębnie traktuje w art. 11, bo to jest sprawa doliczeń, odrębnie w art. 27 i 28, bo to jest sprawa ulg (zniżek). Żadnego „związku rzeczowego“, o którym piszą motywy, nie ma tutaj o ile chodzi o wpływ art. 11 na wykładnię art. 10. Najzupełniej też zbyteczne jest staranie motywów o przekonanie, iż art. 11 może wciągać w swoje działanie wstępnych. Expressis verbis przyjmuje tylko zstępnych i małżonka sądownie nierozłączonego. Tak samo jasne jest znaczenie art. 26, 27 i 28. Ale skąd ten wniosek końcowy: „krewni wstępni nie są zatem członkami rodziny w rozumieniu art. 10 ust. ost.“? Na czym on oparty, gdy te oba artykuły odnoszą się do różnych tematów, a żaden z nich (tak samo jak i art. 28) nie daje definicji pojęcia rodziny dla celów podatku dochodowego w całości, lecz tylko w zastosowalności ustawy raz rozszerza grono członków rodziny (ulgi), raz zwęża (doliczenia) w poszczególnych wypadkach i dla ściśle określonych celów. Konkluzja motywów musi być w tych warunkach błędna, koronując ten cykl nieporozumień. „Mylnie więc władze skarbowe oparły odmowę odliczenia „wymiaru“ od ogólnego dochodu na postanowieniu art. 10 ust. ost., który w rozpoznawanym wypadku nie ma zastosowania“. Przeciwnie, właśnie tylko art. 10 ma tutaj zastosowanie. Władze skarbowe zbłądziły nie przez to, że zastosowały art. 10, ale przez to, że go właśnie nie zastosowały. Gdyby go zastosowały, winny odliczenie uwzględnić, przypilnowując jedynie, by rodziców z tytułu „wymiaru“ odrębnie opodatkowano, teoretycznie lub efektywnie (gdy było 1.500 zł dochodu z tego i innych źródeł).

Dalsze uwagi motywów są zrozumiałe, ale właśnie na tle tylko art. 10 (a nie innego), a mianowicie przypomnienie, czy warunek wykorzystania art. 10 w ustępie ostatnim ma swoją podbudowę w spełnieniu się warunków ustępu przedostatniego tego samego artykułu (faktycznie poniesione wydatki, ciążenie na źródle dochodu i pozostawanie w związku gospodarczym). Jakiż z tego wniosek? NTA słusznie uczynił uchylając zaskarżone orzeczenie, ale powody uchylenia, wyłuszczone w motywach, rozmijają się m. zd. z właściwą przyczyną wadliwości orzeczenia władz skarbowych i komplikują materiał osądu.

Ignacy Czuma

2505.

PODATEK PRZEMYSŁOWY.

„Oddzielny skład[1]“ a przechowywanie towarów w mieszkaniu.

Przechowywanie pewnej ilości towarów w mieszkaniu nie może być pojmowane jako utrzymywanie odzielnego składu w rozumieniu art. 22 ust. 2 ustawy o podatku przemysłowym.

Wyrok Izby Karnej (s. 3) SN z 26 września 1938 3 K. 136/38.

---

[1] Por. OPA 7/32, 103/33, 132/33, 141/33 473/33, 534/34, 931/34, 1206/35 1706/37, 1896/37, 2086/38, 2116/38.

Kasacja zarzuca wyrokowi bezzasadne uznanie obowiązku wykupienia przez oskarżonego świadectwa przemysłowego kat. II dla prowadzonego przez niego handlu towarów mieszanych z utrzymywaniem rzekomego oddzielnego składu, skoro oskarżony nie utrzymywał oddzielnego składu a tylko część towarów przechowywał w swoim mieszkaniu w sypialni, która ze względu na swoje przeznaczenie nie może być uznana za skład towarów.

SN zważył co następuje:

Wyrok ustala, że oskarżony, prowadzący drobną sprzedaż towarów mieszanych (kat. III), przechowuje pewną ilość towarów (cukier, kawa, gilzy papierosowe) w swoim mieszkaniu (w sypialni). Sypialnię tę uznał Sąd za oddzielny skład poza zakładem handlowym, do którego utrzymywania oskarżony nie jest uprawniony, i na tej podstawie wydał wyrok skazujący.

Wyrok nie jest zasadny. Pojęcie składu określa przepis art. 22 ust. 2 ustawy o podatku przemysłowym[1], określając go jako pomieszczenie, służące wyłącznie do przechowywania, przesuszania, sortowania itd. towarów. Przechowywanie zatem pewnej ilości towarów w mieszkaniu nie może być pojęte jako utrzymywanie oddzielnego składu w znaczeniu ustawy o podatku przemysłowym. Takie przechowywanie towarów (mogące stanowić przestępstwo z rozp. Prez. z 22 marca 1928 poz. 343 Dz. Ust.) nie jest przestępstwem, przewidzianym w art. 178 O. P.

2506.

PODATEK PRZEMYSŁOWY.

Spółdzielnie kredytowe — brak w statucie postanowienia o udzielaniu pożyczek tylko członkom a prawo do ulgi[2].

Okoliczność, że statut spółdzielni kredytowej (art. 6 prawa bankowego poz. 321/28 Dz. Ust.) nie zawiera postanowienia, iż pożyczek wolno udzielać tylko członkom, nie pozbawia tej spółdzielni ulgi, przewidzianej w art. 40 ust. 1 p. 2 ustawy o podatku przemysłowym poz. 716/34 Dz. Ust., a wyrażającej się w zwolnieniu od podatku od obrotu procentów od pożyczek, udzielonych członkom. (Teza).

---

[1] Por. art. 3 ust. 8 ustawy z 25 kwietnia 1938 o opłatach rejestracyjnych od przedsiębiorstw i zajęć poz. 293 Dz. Ust.

[2] Por. OPA 1597/36, gl 1612/36.

Wyrok NTA z 7 grudnia 1938 l. rej. 5018/36 w sprawie firmy: „Raiffeisen Spar - und Darlehnskassenverein, Spółdzielnia z nieogr. odp.“ w Lichnowach przeciw Komisji Odwoławczej w Grudziądzu w przedmiocie wymiaru podatku przemysłowego za r. 1934.

Firma: „Raiffeisen Spar - und Darlehnskassenverein, Spółdzielnia z nieogr. odp.“ w Lichnowach w zeznaniu z 1 czerwca 1935 podała obrót za r. 1934 w kwocie 14.890,24 zł. Urząd Skarbowy ustalił obrót na sumę 14.989,44 zł i wymierzył podatek, stosując do sumy 14.890,24 zł 1%, a do sumy 99,20 zł 2% stawkę podatkową. Wniesionego od wymiaru odwołania nie uwzględniła Komisja Odwoławcza w Grudziądzu orzeczeniem z 27 sierpnia 1936. Na to orzeczenie wniesiona została skarga do NTA, który rozważył co następuje:

Protokół badania ksiąg handlowych z 6 września 1935, podając w p. 7 znamiona działalności przedsiębiorstwa, zaznacza, że spółdzielnia w r. 1934 nie przyjmowała wkładów, lecz tylko udzielała pożyczek. Nie jest zaś sporne między stronami, że spółdzielnia działała wyłącznie wśród swoich członków. Skoro dalej wymieniony protokół ustala sumę obrotu na 14.890,24 zł z tytułu odsetek i na 99,20 zł z tytułu prowizji, to przyjąć się musi, że obie te sumy zapłacili członkowie w związku z udzielonymi im pożyczkami. Jednakowoż art. 40 ust. 1 p. 2 ustawy o podatku przemysłowym poz. 716/34 Dz. Ust., na którym skarga opiera swoje żądanie, zwalnia od opodatkowania w spółdzielniach kredytowych sumę pobranych procentów od pożyczek udzielanych członkom, nie wspominając o prowizji. Skoro zaś pojęcia procentu i prowizji nie są w obrocie handlowym jednoznaczne, przeto skarga, która domaga się uchylenia całego wymiaru, powinnaby była w myśl art. 58 ust. 1 p. 4 prawa o NTA wywieść, że również prowizja podpada pod cyt. przepis ustawy o podatku przemysłowym. Tymczasem skarga o prowizji wcale nie wspomina, wobec czego w części dotyczącej opodatkowania sumy 99,20 zł należało ją pozostawić bez rozpoznania na zasadzie art. 60 prawa o NTA.

Co się tyczy dalszego żądania skargi, to władza odmówiła ulgi z art. 40 ustawy o podatku przemysłowym poz. 716/34 Dz. Ust. z tego powodu, że spółdzielnia działa wprawdzie wśród swych członków, lecz ograniczenie to jest natury faktycznej, ponieważ „statut nie zawiera wyraźnej wzmianki o działaniu spółdzielni wśród swych członków“. Skarga zaś, powołując się na § 2 statutu, według którego p r z e d m i o t e m przedsiębiorstwa jest podniesienie zarobku i gospodarstwa członków przez — między innymi — udzielanie kredytów, twierdzi, że statut zawiera postanowienie o ograniczeniu do członków prawa spółdzielni do udzielania kredytów, zaznaczając przy tym, że tylko ten odcinek działalności spółdzielni może być przez władzę brany pod uwagę, gdyż obrót powstał tylko z udzielania pożyczek.

W tym punkcie wywody skargi nie są jednak przekonywające. Skarga bowiem, opierając się na niezbyt przejrzystym sformułowaniu § 2 statutu, mylnie identyfikuje przedmiot przedsiębiorstwa spółdzielni z celem spółdzielni. Przecież podniesienie zarobku i gospodarstwa członków jest celem spółdzielni, ale nie jest przedmiotem jej przedsiębiorstwa. Dopiero udzielanie kredytów jest przedmiotem przedsiębiorstwa. Skoro zaś statut nie zawiera zastrzeżenia, że kredytu wolno udzielać tylko członkom, to nie można zasadnie twierdzić, że władza oparła się na przesłance faktycznej, niezgodnej ze stanem akt.

Inna rzecz, czy przesłanka faktyczna, na której się władza oparła, uzasadnia wniosek prawny, przez władzę wysnuty.

Art. 40 ust. 1 ustawy o podatku przemysłowym poz. 716/34 Dz. Ust. przyznaje spółdzielniom określoną tam bliżej ulgę pod warunkiem — między innymi — że działają one statutowo i faktycznie wśród swych członków, lub, jeżeli rozszerzają wprawdzie działalność swoją i na osoby, nie będące członkami, lecz przypadające na niečłonków nadpłaty i zwroty przelewają w całości do funduszów, nie podlegających podziałowi między członkami. Nie da się pomyśleć statutowe ograniczenie jednej i tej samej spółdzielni odnośnie do jednego i tego samego zakresu działania do działalności wśród członków, z równoczesnym zezwoleniem na działanie wśród osób, nie będących członkami. Gdyby więc przepis ten interpretować w oderwaniu od przepisów innych ustaw, to w razie braku statutowego ograniczenia działalności do członków, należałoby przyjąć, że spółdzielnia, która działa wśród niečłonków, korzysta zawsze z ulgi, o ile przelewa nadpłaty i zwroty, o których mówi ustawa. Ponieważ zaś art. 40 ust. 1 (we wstępie) ustawy o podatku przemysłowym nie wyłącza spółdzielni kredytowych, to interpretacja taka prowadziłaby do wyraźnej kolizji z ust. 3 art. 36 ustawy o spółdzielniach poz. 495/34 Dz. Ust. W myśl bowiem tego ostatniego przepisu spółdzielnia, udzielająca według statutu pożyczek, może ich udzielać niečłonkom tylko wówczas, jeżeli statut na to zezwala. Z tego powodu oraz z uwagi na to, że nie mogło być celem ustawy o państwowym podatku przemysłowym wydawanie przepisów organizacyjnych dla spółdzielni, Trybunał przyjmuje, że przepis art. 40 ustawy o podatku przemysłowym winien być interpretowany na tle przepisów właściwych ustaw, dotyczących organizacji i zakresu działania spółdzielni, a więc, o ile chodzi o spółdzielnię kredytową, na tle przepisów ustawy o spółdzielniach oraz prawa bankowego poz. 321/28 Dz. Ust. Przepisy prawa bankowego nie wchodzą tu w grę ze względu na płaszczyznę sporu. Co się zaś tyczy przepisów ustawy o spółdzielniach, to jej art. 36 ust. 1 (w brzmieniu poz. 495/34 Dz. Ust., zgodnym zresztą z dawniejszym brzmieniem) zezwala na rozszerzanie działalności spółdzielni na niečłonków, chyba że statut ogranicza działalność do członków. Jeśli więc art. 40

ustawy o podatku przemysłowym mówi o statutowej działalności wśród członków, to ma na myśli ten wypadek, kiedy statut spółdzielni ogranicza jej działalność do członków. Wymóg dalszy, a mianowicie, żeby to działanie było także faktyczne, jest jedynie konsekwencją tego ograniczenia. Nie mógłby bowiem ustawodawca przyznawać ulgi za działalność, którą w ustawie o spółdzielniach uważa za przestępstwo. Tej myśli dawał już Trybunał wyraz w judykaturze (por. np. wyrok z 7 grudnia 1937 l. rej. 5491/35, Zb. wyr. nr 1341 S[1]).

Skoro spółdzielnia, która nie ograniczyła w statucie swej działalności do członków, może wśród nich prawnie działać, to — w braku odmiennego postanowienia w art. 40 ustawy o podatku przemysłowym — jest oczywiste, że niezamieszczenie w statucie ograniczenia działalności do członków nie ma wpływu na prawo do ulgi. Nie może też ulegać wątpliwości, że nie traci prawa do ulgi spółdzielnia, która, mogąc z powodu braku ograniczenia w statucie rozszerzać swoją działalność na nieczłonków, działa wyłącznie wśród członków. Gdyby bowiem zająć stanowisko przeciwne, znaczyłoby to, że stawia się wyżej działalność spółdzielni wśród nieczłonków niż wśród członków, co sprzeciwiałoby się zamierzeniom twórców ustawy o spółdzielniach oraz konstrukcji ustawy podatkowej.

Wyłuszczone wyżej zasady odnoszą się do zakresu działania wszystkich spółdzielni, nie wyłączając kredytowych, z wyjątkiem udzielania pożyczek przez spółdzielnie kredytowe. Co do udzielania bowiem pożyczek ustawa o spółdzielniach ustala w ust. 3 art. 36 zasadę odwrotną, niż zasada obowiązująca co do pozostałego zakresu działania. Mianowicie spółdzielnia może nieczłonkom udzielać pożyczek wtedy, jeśli jej statut na to pozwala. Niezamieszczenie zaś zezwolenia w statucie ipso iure ogranicza ją w zakresie udzielania pożyczek do członków. Gdyby więc uznać, że tylko statutowe ograniczenie do członków zakresu działania w przedmiocie udzielania pożyczek pozwala spółdzielni korzystać z ulgi z art. 40 ustawy o podatku przemysłowym, jak chce władza, znaczyłoby to, że albo przepis art. 40 ustawy o podatku przemysłowym przywiązuje większą wagę do postanowienia statutu niż do postanowienia ustawy, albo że uzależnia ulgę od spełnienia pozbawionej znaczenia formalności; jedna i druga ewentualność nie jest do przyjęcia. Za przedstawionym tu poglądem przemawia jeszcze dalszy moment. Ponieważ skarżąca spółdzielnia nie ograniczyła statutem swego zakresu działania do członków, może ona bez ujmy dla prawa do ulgi np. przyjmować wkłady od nieczłonków. W myśl tego, co wyżej powiedziano, nie traci ona prawa do ulgi przez to, że nie przyjmuje wkładów od nieczłonków. Trudnoby zaś było uzasadnić

---

[1] OPA 2118/38

logicznie twierdzenie, że spółdzielnia traci prawo do ulgi z tego powodu, że nie udziela pożyczek niecdłonkom, czego jej ustawowo czynić nie wolno.

Gdy zaś poza tym nie jest sporne, że zachodzą wszystkie wymagane ustawą warunki do przynania ulgi, orzeczenie w części, dotyczącej opodatkowania sumy 14.890,24 zł, należało uchylić jako niezgodne z prawem.

2507.

OPŁATY STEMPLOWE.

Umowa o zawiązanie spółki z ogr. odp. — podstawa wymiaru.

W spółkach z ogr. odp. do podstaw wymiaru opłaty stemplowej z art. 105 ust. 1 u. o. s. (poz. 404/35 Dz. Ust.) wlicza się również wkłady spólników, oparte na art. 164 k. h. (Teza).

Wyrok NTA z 18 listopada 1938 l. rej. 4687/36 w sprawie firmy: „Metro“ Sp. z ogr. odp. Fabryka wyrobów Kartonowych i Etykiet w Gdyni przeciw Izbie Skarbowej w Grudziądzu w przedmiocie opłaty stemplowej.

Nakazem płatniczym z 29 kwietnia 1936 wymierzył Urząd Skarbowy w Gdyni spółce z ogr. odp. „Metro“ dodatkową opłatę stemplową od aktu not. z 10 lutego 1936 w przedmiocie zawiązania tejże spółki. Mianowicie Urząd przyjął za podstawę wymiaru kwotę 50.000 zł i wymierzył opłatę według 1% stawki w kwocie 500 zł, od której potrącił sumę 100 zł, wymierzoną poprzednio od podstawy wymiaru w sumie 10.000 zł. Odwołania od wymiaru nie uwzględniła Izba Skarbowa orzeczeniem z 4 sierpnia 1936. Na to orzeczenie wniesiona została skarga do NTA, który rozważył co następuje:

Przedmiotem opłaty jest pismo, stwierdzające umowę o zawiązanie spółki z ogr. odp. na mocy aktu not. z 10 lutego 1936. Aktu tego ani w wypisie, ani w odpisie władza nie dołączyła do akt sprawy, wobec czego Trybunał oparł się na okolicznościach, co do których istnieje zgodność stron procesowych, a mianowicie: 1) że spólnikami są Mojsie Fiszer z udziałami w kwocie 4.000 zł, Basia Fiszer z udziałami w kwocie 3.000 zł, Mojżesz Aronfeld z udziałami w kwocie 2.500 zł i Wilhelm Brustmann z udziałami w kwocie 500 zł, 2) że kapitał zakładowy spółki ustanowiono na 10.000 zł, 3) że niektórzy spólnicy udzielili w akcie spółce pożyczkę bezprocentową, a mianowicie Fiszer w kwocie 18.000 zł, Fiszerowa w kwocie 12.000 zł i Aronfeld w kwocie 10.000 zł, 4) że podział zysku przewidziano w umowie dla Fiszera 28%, dla Fiszerowej 25%, dla Aronfelda 27% i dla Brustmanna 20%.

Spór istnieje co do sumy 40.000 zł (18.000 + 12.000 + 10.000), którą spółka uważa zgodnie z określeniem użytym w umowie spółki za pożyczkę, a władza pozwana za dopłaty, podlegające przy wymiarze opłaty stemplowej zaliczeniu do kapitału zakładowego na zasadzie art. 105 ust. 1 u. o. s. (w brzmieniu poz. 404/35 Dz. Ust.). Przepis ten zalicza do kapitału zakładowego w spółkach z ogr. odp. również dopłaty. Nie ma sporu co do tego, że przepis ten mówi o dopłatach w rozumieniu art. 178 § 1 k. h. Wobec tego skarga trafnie wywodzi, że sporne sumy nie mają charakteru dopłat. Cyt. § 1 art. 178 k. h. wymaga bowiem, aby obowiązek dopłaty ustanowiony został w stosunku do udziałów i aby obowiązek ten ciążył na wszystkich spólnikach. Skoro to w danym wypadku nie zachodzi, to oczywiście nie może być mowy o dopłatach w rozumieniu cyt. przepisu prawa. Tym samym chybiałoby celu powołanie się władzy na przepis art. 6 u. o. s., o ileby z tego przepisu chciała wywieść swoje prawo uznania spornych sum za dopłaty.

Natomiast art. 6 u. o. s. daje władzy prawo przy ocenie danej instytucji prawnej przejścia do porządku dziennego nad nazwą, jaką strony dały umowie. Tym samym dla oceny, czy w niniejszym wypadku chodzi o pożyczkę, jak twierdzi skarga, nie jest miarodajna nazwa, użyta w umowie, lecz treść umowy. Treść zaś ta dowodzi, że nie zachodzi pożyczka, choćby z tego powodu, że pożyczka jest umową dwustronną (art. 430 § 1 k. z.), a przecie spółka uzyskała osobowość prawną dopiero z chwilą wpisania umowy do rejestru (art. 171 § 1 k. h.), nie mogła więc przedtem zaciągnąć pożyczki. Może tu więc chodzić jedynie o obowiązki spólników, o jakich mowa w art. 164 k. h. Obowiązki te, jeśli polegają na zobowiązaniu wpłaty pewnej sumy pieniędzy, nie są objęte pojęciem kapitału zakładowego w rozumieniu k. h., lecz mimo to wartość ich zostaje wliczona do kapitału zakładowego przy wymiarze opłaty stemplowej od umowy spółki, a to z mocy postanowienia zdania drugiego ust. 1 art. 105 u. o. s. (w brzmieniu poz. 404/35 Dz. Ust.), który dla wymiaru opłaty za kapitał zakładowy spółek uznaje wszelkie wkłady spólników z wyjątkiem jedynie wkładów, polegających na wykonaniu pracy. Aczkolwiek tedy władza nietrafnie uznała sporne sumy za dopłaty w rozumieniu art. 178 § 1 k. h., to mimo to orzeczenie zaskarżone nie jest niezgodne z prawem, ponieważ stan faktyczny sprawy uzasadnia zastosowanie art. 105 u. o. s., na którym władza oparła orzeczenie.

Z tych zasad należało skargę oddalić jako nieuzasadnioną.

2508.

OPŁATY STEMPLOWE.

Zawiadomienie o otwarciu akredytywy z oznaczeniem maksymalnej sumy i terminu końcowego.

Zastosowaniu art. 128 ust. 2 u. o. s. do pisma, którym otwarto akredytywę, nie stoi na przeszkodzie okoliczność, że przypadającą do wypłaty sumę oznaczono w kwocie maksymalnej a termin wypłaty określono przez podanie terminu końcowego. (Teza).

Wyrok NTA z 26 września 1938 l. rej. 4982/36 w sprawie Warszawskiego Banku Dyskontowego Sp. Akc. w Warszawie przeciw Izbie Skarbowej we Lwowie w przedmiocie opłaty stemplowej.

Urząd opłat stemplowych we Lwowie wymierzył Bankowi nakazem płatniczym z 30 września 1935 od pisma z daty Lwów 28 października 1932, wystosowanego przez oddział Banku we Lwowie do Salo Klahra we Lwowie, opłatę stemplową według stawki 0,1% od kwoty 3150 zł, jako podstawy wymiaru, wraz z podwyżką. W odwołaniu od nakazu płatniczego Bank domagał się uchylenia wymiaru, dowodząc, że wystosowane do Klahra pismo nie stwierdza otwarcia kredytu, wobec tego nie ma do niego zastosowania przepis art. 134 u. o. s.

Izba Skarbowa we Lwowie orzeczeniem z 31 lipca 1936 odwołania nie uwzględniła, zaznaczając w uzasadnieniu, że zakwestionowane pismo jest zleceniem wypłaty i jako takie podlega po myśli art. 128 ust. 2 zdanie pierwsze u. o. s. opłacie stemplowej w wysokości 0,3% od sumy zlecenia. Orzeczenie to stanowi przedmiot skargi do NTA.

Rozpatrując skargę łącznie z odpowiedzią pozwanej władzy, NTA rozważył co następuje:

Sporne pismo, wystosowane przez oddział Banku we Lwowie do Salo Klahra, ma treść następującą: Niniejszym komunikujemy uprzejmie, że z polecenia naszego Oddziału w Krakowie i na rachunek firmy Łuszczarnie i Młyny Krakowskie w Krakowie otwieramy WPanu u nas akredytywę do wysokości kwoty 3150 zł — słownie trzy tysiące sto pięćdziesiąt złotych z ważnością nieodwołalnie do dnia 5 listopada b. r., a to w tej formie, że będziemy WPanu wypłacać za wręczeniem nam w porządku wystawionego i przez kolej ostemplowanego wtórnika listu przewozowego na wysłane 15 ton pszenicy, nieobciążone żadnym pobraniem kolejowym pod adresem Łuszczarnie i Młyny Krakowskie Kraków, Stacja Kraków Dąbie po 21 zł za 100 kg wagi netto, stwierdzonej przez Urząd kolejowy stacji nadawczej. Jako nadawca towaru ma figurować Bank Dyskontowy Warszawski S. A. Wtórnik, przedłożony w późniejszym terminie, jednak

z datą załadowania do dnia 5 listopada b. r., będzie honorowany, o ile będzie przedłożony do dnia 10 listopada b. r.

Skarga zarzuca obrazę art. 128 u. o. s. w związku z art. 1 i 6 tej ustawy twierdząc, że w danym wypadku sporne pismo przedstawia się jako zawiadomienie o otwarciu uprawnionemu akredytywy, pojęcie zaś akredytywy, jako jednej z operacji bankowych, nie pokrywa się z pojęciem asygnacji. Różnicy skarga dopatruje się w tym, że asygnacja opiewa na pewną określoną sumę, zaś akredytywa określa tylko maksymalną granicę przypadającej do wypłaty sumy, że asygnacja, jako instrument wypłaty, winna być przez dłużnika przy wypłacie wycofana, podczas gdy akredytywa stanowi jedynie zawiadomienie o służącym klientowi uprawnieniu, wreszcie że asygnacja zawiera określony termin wystawienia lub zapłaty, wówczas gdy akredytywa ustala tylko termin ad quem, po upływie którego wypłata nie będzie już dokonana.

Otóż według podanej w art. 126 ust. 1 u. o. s. definicji przekaz jest to pismo, którym wystawca zleca komuś, aby odbiorcy pisma wypłacił sumę pieniężną lub wydał mu papiery wartościowe albo inne rzeczy zamienne. Takie zlecenie wypłaty, która ma być wykonana przez samego wystawcę lub przez inny oddział przedsiębiorstwa wystawcy, podlega opłacie stemplowej w wysokości 0,3% od sumy zlecenia, jeżeli odbiorca otrzymał zlecenie niedatowane, albo data zlecenia jest późniejsza niż dzień doręczenia zlecenia odbiorcy lub jeżeli zlecenie ma być wykonane nie za okazaniem, lecz w oznaczonym terminie (art. 128 ust. 2). Treść przytoczonych wyżej przepisów nie daje podstawy do snucia wniosku, iż zlecenie wypłaty winno odpowiadać warunkom, o jakich mówi skarga. W szczególności, o ile chodzi o pierwszy z tych warunków, że „suma zlecenia" musi być ściśle cyfrowo oznaczona, to taki wymóg nie da się wysnuć z osnowy powyższych przepisów, w których jest mowa ogólnie o „sumie pieniężnej" względnie o „sumie zlecenia". O ile zaś chodzi o warunek, że zlecenie winno zawierać ściśle określony termin wystawienia lub zapłaty, to także w tym względzie stanowisko skargi nie jest trafne, skoro przepis art. 128 u. o. s. mówi o „oznaczonym terminie", co nie wyłącza bynajmniej oznaczenia tego terminu przez podanie daty prekluzyjnej (dies ad quem).

Zarzut skargi, że asygnacja winna być przy wypłacie przez dłużnika wycofana, nie znajduje również oparcia w ustawie, która takiego wymogu nie stawia.

NTA uznał tedy, że sporne pismo, w którym skarżący Bank zawiadomił uprawnionego o otwarciu akredytywy z podaniem maksymalnej sumy oraz końcowego terminu ważności, podpada pod przepis art. 128 ust. 2 u. o. s.

Z powyższych powodów NTA orzekł oddalenie skargi jako nieuzasadnionej.

NTA, przytoczywszy definicję przekazu podaną w art. 126 u. o. s., przechodzi w zdaniu bezpośrednio następującym do omówienia „zlecenie wypłaty“ unormowanego w art. 128 ust. 2 u. o. s. Z wyrazów rozpoczynających to drugie zdanie („Takie zlecenie wypłaty“) wynika, że NTA uważa pismo wymienione w art. 128 ust. 2 za rodzaj przekazu. Takie ujęcie jest sprzeczne z istotą przekazu. Zarówno bowiem w myśl art. 613 k. z. oraz w myśl kodeksu cywilnego austriackiego (który ma zastosowanie do pisma quaestionis) mianowicie § 1400, jako też w myśl art. 126 u. o. s. przekazujący i przekazany są d w i e m a r ó ż n y m i o s o b a m i. Nie jest więc przekazem polecenie zapłaty, która ma być wykonana przez osobę, zarządzającą zapłacenie. Gdyby u. o. s. uważała pismo wymienione w art. 128 ust. 2 za rodzaj przekazu, to by wyraziła się: „Przekaz, który ma być wykonany...“.

Termin „asygnacja“ (czyli „asygnata“), podany w art. 128 ust. 2 w nawiasie jako synonim „zlecenia wypłaty“, oznacza pismo o charakterze wewnętrznym, wystosowane do kasjera bądź przez jego pracodawcę bądź przez osobę obowiązaną do usług (na mocy publicznoprawnego stosunku służbowego albo na mocy umowy o pracę lub umowy zlecenia) wobec tego samego podmiotu prawnego, z którym stosunek analogiczny łączy kasjera. Ponieważ asygnujący wręcza asygnację osobie uprawnionej do odbioru sumy asygnowanej (aby asygnacją wylegitymowała się wobec kasjera), więc asygnacja — nie swymi cechami istotnymi, ale formalnie (działaniem t r z e c h osób) jest podobna do przekazu (skoro jednak dwie z tych trzech osób — mianowicie asygnujący i kasjer — reprezentują ten sam podmiot prawny, więc asygnacja różni się istotnie od przekazu). Otóż pismo, o które chodzi w przypadku niniejszym, nie ma owych cech formalnych: jest wystosowane nie do kasjera (ani też do przewidzianego w art. 128 ust. 2 u. o. s. „innego oddziału przedsiębiorstwa wystawcy“) lecz do osoby, uprawnionej do odbioru sumy.

W myśl art. 128 ust. 2 u. o. s. asygnacja tylko wtedy podlega opłacie stemplowej, gdy: a) nie jest datowana lub b) jest zaopatrzona w datę późniejszą niż dzień wręczenia asygnacji osobie uprawnionej do odbioru sumy lub c) „ma być wykonana nie za okazaniem lecz w oznaczonym terminie“. Pismo quaestionis (pomijając już, że nie jest asygnacją) niewątpliwie nie ma cech, wymienionych pod a) i b). Należy więc rozważyć, czy NTA trafnie interpretuje tekst przytoczony pod c), twierdząc, że wymienienie „daty prekluzyjnej“ jest sposobem ustalenia „oznaczonego terminu“.

Art. 128 ust. 2 u. o. s. przeciwstawia płatność z a o k a z a n i e m płatności w oznaczonym terminie (to samo czyni art. 33 prawa wekslowego). Jeśli więc suma określona w piśmie quaestionis była płatna za okazaniem, to nie była płatna w oznaczonym terminie. Rzecz jasna, że suma ta była płatna już w dacie wystawienia pisma quaestionis tj. w dniu 28 października 1932 i też (o ile zapłata nie nastąpiła wcześniej) w 7 dniach następnych, p o p r z e d z a j ą c y c h „datę prekluzyjną“, była więc płatna z a o k a z a n i e m. Że „data prekluzyjna“ nie wyłącza tej cechy, która nazywa się płatnością za okazaniem, dowodzi art. 34 prawa wekslowego, który głosi: „Weksel za okazaniem jest płatny przy przedstawieniu. Weksel powinien być przedstawiony do zapłaty w ciągu roku od dnia wystawienia. Wystawca m o ż e o z n a c z y ć k r ó t s z y l u b d ł u ż s z y t e r m i n“; tak jest dosłownie w przypadku niniejszym.

Skoro pismo quaestionis nie mieści się w ramach art. 128 ust. 2, więc nasuwa się pytanie: czy pismo to podlega opłacie stemplowej w myśl innego przepisu?

Nie ma zastosowania art. 134 ust. 2 u. o. s., jak mniemał Urząd Skarbowy. Ten bowiem przepis dotyczy przypadku, w którym jedna strona drugiej „otwiera kredyt“, w którym więc świadczenie kredytodawcy na rzecz strony drugiej wiąże się z powstaniem zobowiązania tej strony drugiej na rzecz kredytodawcy; w przypadku

niniejszym zaś zapłata sumy przez bank Klahrowi nie spowodowała żadnego zobowiązania Klahra (lecz umorzyła zobowiązanie Łuszczarni).

Nie może posłużyć do kwalifikacji passus: „otwieramy Panu u nas akredytywę do wysokości kwoty 3150 zł“. W myśl bowiem art. 6 u. o. s. „nazwa niezgodna z treścią nie ma znaczenia“, akredytywa zaś jest rodzajem przekazu, mianowicie polega na tym, „że przekazujący (zwykle bank) poleca przekazanemu (zwykle innemu bankowi) wypłacać na swój rachunek akredytowanemu sumy, których zażąda, przy czym zwykle podana jest w akredytywie maksymalna wysokość“ (prof. Longchamps, Zobowiązania, str. 601).

Celem wyjaśnienia istoty pisma quaestionis należy rozważyć, jaka bywa geneza pism tego rodzaju. Osoba A sprzedała towar osobie B. Strony nie ufają sobie i dlatego chciałyby, aby „świadczenia należące się obu stronom“ zostały „spełnione jednocześnie“ (art. 215 k. z.). Ponieważ jednak to jest niemożliwe, gdyż strony nie znajdują się w tej samej miejscowości, więc kupujący zwraca się do banku (do niego obie strony mają zaufanie) z wnioskiem, aby sprzedawcy wypłacił cenę, jednak tylko po stwierdzeniu, że dostarczenie towaru we właściwym czasie nie ulega wątpliwości. Jeśli bank przyjął wniosek kupującego, to między kupującym a bankiem doszła do skutku umowa o świadczenie usług (według kodeksu zobowiązań byłaby to umowa zlecenia, przewidziana w art. 498 k. z.; według kodeksu cywilnego austriackiego była to umowa pełnomocnictwa przewidziana w § 1002). Sporządzenie pisma quaestionis jest jedną z czynności, przez które bank wykonywa swe zobowiązanie wynikające z umowy o świadczenie usług. Pismo to nie jest obligiem w rozumieniu art. 114 u. o. s., nie zawiera „przyjęcia nowego długu“ bądź „uznania dawnego długu“. Pismo quaestionis bowiem stwierdza, że zapłata nastąpi „na rachunek firmy Łuszczarnie“, a zatem ujawnia osobie A stosunek, istniejący między bankiem a osobą B; takie ujęcie oznacza, że pismo quaestionis miało na celu jedynie zawiadomienie Klahra, iż bank rozporządza funduszem dostarczonym mu przez Łuszczarnie i że zgodnie z umową, którą zawarł z Łuszczarniami (czyli celem wykonania zobowiązania względem Łuszczarni) gotów jest fundusz ten wydać Klahrowi w razie spełnienia przez Klahra warunku w piśmie podanego. Przypadek niniejszy nie różni się istotnie od polegającego na tym, że osoba B, wręczając posłańcowi sumę pieniężną, poleciła mu, aby tę sumę wręczył osobie A oraz aby zażądał pokwitowania bądź zwrotu wekslu bądź wydania rzeczy. Wyobraźmy sobie, że posłaniec zachorował i prosi osobę A telefonicznie, aby przyszła do niego celem odbioru sumy — a będziemy mieli stan faktyczny bardzo zbliżony do tego, który spowodował rozważania niniejsze.

Pismo quaestionis podlegałoby opłacie stemplowej według zasad art. 139 u. o. s., gdyby miało cechy w przepisie tym wymienione; ponieważ ich nie ma i nie jest wymienione w części drugiej u. o. s. expressis verbis, więc nie podlega opłacie stemplowej (art. 1 u. o. s.).

Achilles Rosenkranz

2509.

OPŁATY STEMPLOWE.

Umowa o rentę dożywotnią.

Podstawa wymiaru opłaty stemplowej od pisma stwierdzającego umowę o rentę dożywotnią nie może być przyjęta w kwocie niższej niż wartość prawa do renty skapitalizowana w myśl art. 10 u. o. s.

Wyrok NTA z 13 września 1938 l. rej. 3027/36 w sprawie Aleksandra Skarzyńskiego przeciw Izbie Skarbowej Grodzkiej w Warszawie w przedmiocie opłaty stemplowej.

Według treści aktu not. z 7 stycznia 1929 Aleksander Skarzyński był wierzycielem sumy 10.000 dol., zabezpieczonej tytułem reszty szacunku na dobrach ziemskich Zbrzeźnica lit. a. pow. łomżyńskiego, własność Jadwigi Korolcowej. Aktem tym Skarzyński i Korolcowa w zamian za powyższą sumę 10.000 dol. ustanowili rentę dożywotnią w wysokości 1.800 dol., którą Korolcowa zobowiązała się płacić Skarzyńskiemu i na której ujawnienie w dziale III wykazu hipotecznego się zgodziła (§ 1). Na zabezpieczenie renty Korolcowa ustanowiła kaucję hipoteczną w kwocie 18.000 dol. (§ 2). Równocześnie Skarzyński zgodził się na wykreślenie hipoteki w kwocie 10.000 dol. (§ 6). Wartość renty obliczył notariusz zgodnie z art. 10 lit. c) u. o. s. na 18.000 dol., przeliczył tę sumę na 160.200 zł i od tej ostatniej sumy pobrał opłatę stemplową według ½% stawki. Urząd opłat stemplowych w Warszawie nakazem płatniczym z 30 kwietnia 1935 wymierzył kontrahentom... opłatę według stawki 2% z art. 101 ust. 2 u. o. s., a po potrąceniu sumy, pobranej przez notariusza, zażądał dodatkowej opłaty.... Od nakazu wnieśli płatnicy odwołanie. W toku postępowania odwoławczego przedłożono akt not. z 28 kwietnia 1932, na mocy którego renta roczna obniżona została do sumy 1.080 dol., a kaucja hipoteczna do sumy 10.000 dol. Orzeczeniem z 2 kwietnia 1936 Izba Skarbowa Grodzka w Warszawie odwołanie w zasadzie oddaliła, lecz uwzględniając obniżkę renty, sprostowała na zasadzie art. 49 u. o. s. wymiar opłaty w ten sposób, że ustaliła wartość renty za czas od 1 stycznia 1929 do 30 kwietnia 1932 na 6.000 dol., za czas zaś od 1 maja 1932 do końca okresu dziesięcioletniego na 7.200 dol., razem na 13.200 dol., co przeliczone po kursie 9 zł za 1 dol. dało sumę 118.800 zł, i do tej sumy zastosowała stawkę 2% z art. 101 ust. 2 u. o. s. Na to ostatnie orzeczenie wniesiona została skarga do NTA, który rozważył co następuje:

...Skarga zarzuca... obrazę art. 101 ust. 2 u. o. s. z tego powodu, że

według tego przepisu 2% stawkę oblicza się od wartości tej rzeczy, którą otrzymuje osoba obowiązana do płacenia renty, a więc w konkretnym przypadku od sumy 10.000 dol., a nie od sumy 13.200 dol. Jednakże obok wymienionego przepisu zawiera u. o. s. przepis art. 6, według którego opłatę wymierza się od wartości „rzeczy", podanej przez płatnika, oraz przepis ust. 2 art. 7 u. o. s., według którego wartość ta nie może być niższa niż wartość świadczeń wzajemnych. Wprawdzie przy umowach losowych, do jakich należy umowa o rentę dożywotnią (art. 1914 K. C.), obliczenie wartości świadczenia wzajemnego napotkać może na trudności, lecz w konkretnym wypadku usuwa te trudności art. 10 u. o. s. Ponieważ zaś skarga nawet nie twierdzi, że ten ostatni przepis prawa został niewłaściwie zastosowany, przeto ten zarzut okazuje się nietrafny....

2510.

OPŁATY NA FUNDUSZ PRACY.

Opłata od uposażeń i wynagrodzeń: Osoby obowiązane — pojęcie stałego wynagrodzenia.

Pobierane periodycznie wynagrodzenie robotnika za pracę należy w rozumieniu art. 15 ustawy z 16 marca 1933 poz. 163 Dz. Ust. traktować jako stałe również i wtedy, gdy należy się jedynie za czas faktycznie przepracowany. (Teza).

Wyrok NTA z 30 listopada 1938 l. rej. 5523/37 w sprawie firmy: „Piaskownia-Łyczaków-Lesienice" w Lesienicach przeciw Urzędowi Wojewódzkiemu we Lwowie w przedmiocie opłat na Fundusz Pracy.

Wojewódzkie Biuro Funduszu Pracy we Lwowie wymierzyło skarżącej od wynagrodzenia wypłaconego robotnikom w czasie od 16 marca 1936 do 25 lipca 1936 tytułem opłaty, przewidzianej w art. 15 ustawy z 16 marca 1933 o Funduszu Pracy poz. 163 Dz. Ust., kwotę 53 zł 70 gr. Odwołania skarżącej, opartego na tym, że robotnicy zatrudnieni w piaskowni pobierali wynagrodzenie tylko za czas faktycznie przepracowany z wyłączeniem choroby, nieobecności robotnika, okresów niepogody uniemożliwiającej pracę, że więc wynagrodzenie ich jest z natury rzeczy niestałe, Urząd Wojewódzki orzeczeniem z 25 sierpnia 1937 nie uwzględnił wychodząc z założenia, że przez stałe wynagrodzenie za najemną pracę należy rozumieć wszelkie wynagrodzenie oparte na prywatnoprawnym stosunku

pracy, z wyjątkiem, gdy wynagrodzenie to nie wynika ani z przepisu prawa, ani z umowy lub zwyczaju, lecz jest wyłącznie zależne od woli pracodawcy.

To orzeczenie jest przedmiotem skargi, która, podtrzymując stanowisko zajęte w odwołaniu, szerzej je uzasadnia.

Jedyną sporną kwestią między stronami jest wykładnia tego zdania art. 15 wyżej powołanej ustawy, które postanawia, że osoby pobierające uposażenie służbowe, bądź stałe wynagrodzenie za najemną pracę opłacają na rzecz Funduszu 1% całkowitego dochodu, osiągniętego z tych źródeł. Co więc miał na myśli ustawodawca mówiąc o stałym wynagrodzeniu za najemną pracę robotnika? Odpowiedzi na to pytanie nie daje ani sama ustawa, ani też rozp. wyk. z 31 marca 1933 poz. 176 Dz. Ust., które również w § 3 posługuje się terminem „stałe" wynagrodzenie, nie podając żadnego bliższego określenia, ani wreszcie kodeks zobowiązań, który w art. 452 § 1 wspomina o „stałym" wynagrodzeniu przeciwstawiając je tantiemie, prowizji, procentom od obrotu, produkcji, oszczędności lub tym podobnym korzyściom. Wedle nauki (zob. np. prof. dra Longchamps'a „Zobowiązania" na str. 527) wynagrodzeniem stałym jest w rozumieniu tego przepisu wynagrodzenie za samo pełnienie pracy w odróżnieniu od dodatkowego zależnego od pewnych szczególnych okoliczności wymienionionych w art. 452 k. z.

Kryterium zatem, jakie wynagrodzenie za pracę najemną robotników jest „stałe" w rozumieniu ustawy o Funduszu Pracy, należy szukać w rozp. Prez. z 16 marca 1928 o umowie o pracę robotników poz. 324 Dz. Ust., mając przy tym na uwadze, że zamiarem ustawodawcy było pociągnięcie jak najszerszego koła osób do świadczeń na rzecz tego Funduszu, że zatem wykładnia terminu „stały" nie powinna być traktowana w żadnym razie w kierunku ścieśniającym.

Otóż wedle art. 4 powyższego rozp. umowy o pracę mogą być zawarte: a) na okres próbny, b) na okres wykonania określonej roboty, c) na czas określony, d) na czas nieokreślony. W świetle powyższych rozważań należy dojść do wniosku, że pobierane faktycznie przez przeciąg kilku miesięcy wynagrodzenie robotnika oparte na stosunku pracy choćby tylko za czas faktycznie przepracowany z wyłączeniem choroby, nieobecności robotnika, okresów niepogody uniemożliwiającej pracę, jest w rozumieniu powołanej wyżej ustawy o Funduszu Pracy wynagrodzeniem stałym.

Wobec powyższego skarga ulega oddaleniu.

2511.

PODATKI I OPŁATY SAMORZĄDOWE.

Podatek hotelowy: Pojęcie przedsiębiorstwa hotelowego[1]. — Dom zdrowia, utrzymywany przez Związek Kas Chorych.

Do pobierania względnie ponoszenia tego podatku mogą być zobowiązane tylko zakłady, odnajmujące pomieszczenia i prowadzone jako przedsiębiorstwa w handlowym znaczeniu tego wyrazu, tj. obliczone na zysk.

Wyrok NTA z 21 kwietnia 1937 l. rej. 6842/33 w sprawie Związku Kas Chorych przeciw Wydziałowi Powiatowemu w Busku w przedmiocie wymiaru podatku hotelowego z „Domu Zdrowia".

Wydział Powiatowy w Busku orzeczeniem z 14 czerwca 1933 nie uwzględnił odwołania Związku Kas Chorych od wymiaru przez Magistrat m. Buska podatku hotelowego w kwocie ryczałtowej 1000 zł z „Domu Zdrowia", utrzymywanego w tym mieście przez Związek w willi „Urocza", z tym uzasadnieniem, że: 1) Dom Zdrowia, prowadzony w dzierżawionej na ten cel willi, nie posiada odpowiednich urządzeń i przeto nie może być traktowany jako zakład leczniczy w rozumieniu rozp. Prez. z 22 marca 1928 o zakładach leczniczych poz. 382 Dz. Ust., lecz jako pensjonat; 2) Związek Kas Chorych dzierżawi willę „Urocza" wraz z wewnętrznymi urządzeniami hotelowymi, tj. meblami, pościelą itp., przeto brak jest podstawy do zwolnienia Związku Kas Chorych od obowiązku płacenia podatku hotelowego na rzecz gminy m. Buska na mocy odnośnego statutu z 21 stycznia 1933.

NTA rozważył co następuje:

Statut o podatku hotelowym, uchwalony przez Radę miejską m. Buska 21 stycznia 1933 i oparty na przepisie art. 7 ustawy z 11 sierpnia 1923 o tymcz. ureg. fin. komun. poz. 884/32 Dz. Ust., ustanawia podatek od zajmowanych lokali lub ich części w hotelach, pensjonatach, pokojach umeblowanych, gospodach, zajazdach lub domach noclegowych. Według § 1 statutu do uiszczenia podatku obowiązana jest osoba, zajmująca lokal lub jego część w hotelu, w pensjonacie itp. zakładach, według § 2 podatek wynosi 15% sumy należnej za wynajem, według § 4 podatek inkasuje i za podatek jest odpowiedzialne przedsiębiorstwo względnie odnajmujący lokal, wreszcie według § 7 podatek hotelowy może być pobrany od właściciela względnie dzierżawcy willi - hotelu w ryczałtowej sumie.

---

[1] Por. OPA 2126/38, 2512/39.

W skardze do NTA Związek zarzuca, że opodatkowany zakład nie jest pensjonatem ani w ogóle przedsiębiorstwem, obliczonym na zysk, lecz jest zakładem, prowadzonym przez Kasę Chorych w wykonywaniu swego ustawowego obowiązku, wobec czego nie podlega podatkowi hotelowemu.

Zarzut ten należało uznać za trafny. Przez pensjonat — w powszechnym znaczeniu tego wyrazu — rozumie się zakład, który za umówioną opłatę odnajmuje pokoje wraz z całkowitym lub częściowym utrzymaniem; warunek dostarczenia lokalu wraz z utrzymaniem wyczerpuje całkowicie obowiązek właściciela pensjonatu, lokatorem zaś pensjonatu może być każda osoba, która zawrze z właścicielem odpowiednią umowę.

Z zestawienia przepisu art. 7 ust. 4 p. b) i art. 8 ustawy z 11 sierpnia 1923 o tymcz. ureg. fin. komun. poz. 747 Dz. Ust. oraz przepisów statutu, a w szczególności tych, które głoszą, że podatek płaci się w stosunku do ceny najmu, że za jego wpływ odpowiada właściciel przedsiębiorstwa, na którego podatek ten może być przerzucony, wypływa, że do pobierania względnie ponoszenia tego podatku mogą być zobowiązane tylko zakłady, odnajmujące pomieszczenia i prowadzone jako przedsiębiorstwa w handlowym znaczeniu tego wyrazu, tj. obliczone na zysk.

Ponieważ, jak z akt wynika, „Dom Zdrowia" jest przeznaczony dla członków Kasy, którzy z racji ubezpieczenia mają prawo korzystania z zakładów Związku, ponieważ zakład ten oprócz pomieszczenia i utrzymania dostarczał osobom, w nim przebywającym, również pomocy lekarskiej, ponieważ stosunek między Związkiem, utrzymującym zakład, i osobami, w nim przebywającymi, opierał się nie na prywatnej umowie najmu, lecz wypływał z ustawowego obowiązku Związku, wynikającego z przepisu art. 93 ustawy z 19 maja 1920 o obowiązkowym ubezpieczeniu na wypadek choroby poz. 272 Dz. Ust. oraz § 4 statutu Związku, ponieważ zakład ten nie mógł być, zgodnie z art. 86 powołanej ustawy, prowadzony w celach dochodowych, ponieważ wreszcie ani akta nie wykazują, ani władza pozwana w toku całego postępowania administracyjnego nie twierdziła, aby w „Domu Zdrowia" oprócz ubezpieczonych przebywali postronni kuracjusze płatni, NTA uznał, że zakład „Dom Zdrowia", prowadzony i utrzymywany przez Związek, nie odpowiada warunkom statutu m. Buska o podatku hotelowym, wobec czego temu podatkowi podlegać nie może.

Z powyższych powodów NTA uchylił zaskarżone orzeczenie jako niezgodne z prawem.

2512.

PODATKI I OPŁATY SAMORZĄDOWE.

Podatek hotelowy[1]: Przedmiot opodatkowania.

Tylko lokale należące do przedsiębiorstwa hotelowego mogą stanowić przedmiot opodatkowania podatkiem hotelowym, wszelkie zaś inne lokale, choćby znajdowały się w budynku „przeznaczonym na prowadzenie przedsiębiorstwa hotelowego“, podatkowi temu nie podlegają.

Wyrok NTA z 17 października 1938 l. rej. 866/36 w sprawie Daniela Hirszbajna przeciw Wydziałowi Powiatowemu w Nowym Sączu w przedmiocie wymiaru podatku hotelowego za r. 1935.

Zarząd Miejski w Krynicy Zdroju, ustalając czynsz za lokal zajmowany przez dra Daniela Hirszbajna w willi „Pod gwiazdą“ na kwotę 1.800 zł rocznie, wymierzył mu na podstawie § 2 statutu o poborze podatku hotelowego, zatwierdzonego przez Tymczasowy Zarząd Powiatu w Nowym Sączu 7 sierpnia 1928, oraz art. 7 ustawy z 11 sierpnia 1923 o tymcz. ureg. fin. komun. poz. 747 Dz. Ust. podatek hotelowy od tego lokalu za r. 1935 w kwocie 90 zł. Odwołania od tego wymiaru, w którym płatnik zarzucił, że w willi „Pod gwiazdą“ zajmuje odrębne mieszkanie, nie mające charakteru hotelowego, wobec czego nie może być obciążony podatkiem hotelowym, nie uwzględnił Wydział Powiatowy w Nowym Sączu orzeczeniem z 19 grudnia 1935.

Rozpatrując skargę na to orzeczenie, NTA rozważył co następuje:

Według art. 7 ust. 4 lit. b) ustawy z 11 sierpnia 1923 gminy miejskie i wiejskie mogą pobierać podatek za zajmowanie lokali lub ich części w hotelach, pensjonatach, pokojach umeblowanych, gospodach, zajazdach lub domach noclegowych, tzw. podatek hotelowy.

Według ust. 5 tegoż artykułu podatek hotelowy obciąża osoby, korzystające z lokali lub ich części. Do ściągania podatku tego obowiązany jest właściciel przedsiębiorstwa hotelowego, który odpowiada za wpływ podatku.

Z treści tych przepisów niewątpliwie wynika (co zresztą uzasadnił NTA w szeregu wyroków, a m. i. z 21 kwietnia 1937 l. rej. 6842/33[2]), że podatek hotelowy pobiera się od lokali zajmowanych w wyszczególnionych zakładach, prowadzonych jako przedsiębiorstwo hotelowe.

Przez przedsiębiorstwo hotelowe w powszechnym znaczeniu tego wy-

---

[1] Por. OPA 2511/39.

[2] OPA 2511/39.

razu rozumieć należy przedsiębiorstwo, trudniące się odnajmowaniem pokojów gościom na krótkotrwały w zasadzie pobyt; w skład tego przedsiębiorstwa wchodzą lokale odpowiednio do swego przeznaczenia przygotowane, a więc umeblowane i zaopatrzone w pościel, jak również ubikacje pomocnicze, jak łazienki, ustępy itp. Obsługę pokoju wykonywa specjalna służba przedsiębiorstwa. Pokoje tego rodzaju przedsiębiorstwa są bądź całkowicie umeblowane (hotele, pensjonaty, pokoje umeblowane), bądź posiadają co najmniej urządzenia noclegowe (zajazdy, domy noclegowe). Goście mogą zajmować bądź cały lokal, np. pokój lub kilkupokojowy apartament, bądź jego część, np. wspólną izbę w zajazdach lub domach noclegowych.

Na gruncie takiego pojęcia przedsiębiorstwa hotelowego stoją również niektóre przepisy prawne, widoczne to jest np. z rozp. Ministra Opieki Społ. z 1 lipca 1935 poz. 352 Dz. Ust. w sprawie przepisów sanitarnych dla hoteli, pokojów umeblowanych i pensjonatów, które zawiera nie tylko przepisy dotyczące warunków, jakim odpowiadać winny pokoje, ale również przepisy dotyczące służby hotelowej, bielizny zakładowej, jej przechowywania, zmiany itp.

Przedsiębiorstwo hotelowe rozumie w ten sam sposób również przepis cz. II dział A rozdz. X taryfy, stanowiącej załącznik do art. 23 ustawy z 15 lipca 1925 o podatku przemysłowym poz. 550 Dz. Ust., według którego kategoria, do której są zaliczane hotele, pokoje umeblowane, zajazdy, gospody i domy noclegowe, jest zależna od ilości posiadanych do wynajęcia pokojów (numerów).

Z powyższego wynika, że tylko lokale należące do przedsiębiorstwa hotelowego, a więc odpowiadające wyżej wymienionym warunkom, mogą stanowić przedmiot opodatkowania podatkiem hotelowym, wszelkie zaś inne lokale, choćby znajdowały się w budynku „przeznaczonym na prowadzenie przedsiębiorstwa hotelowego", wbrew wywodom zaskarżonego orzeczenia, podatkowi temu nie podlegają.

Skarżący zajmuje stale w willi „Pod gwiazdą" lokal, w skład którego wchodzi również kuchnia, meblami skarżącego umeblowany, jego kosztem remontowany; lokal ten podlega ochronie lokatorów, od niego skarżący opłaca podatek lokalowy. Wszystkie te okoliczności, przytoczone przez skarżącego, którym władza pozwana nie zaprzecza, dyskwalifikują w myśl powyższych rozważań lokal, zajmowany przez skarżącego, jako należący do przedsiębiorstwa hotelowego i podlegający podatkowi hotelowemu.

Z powyższych powodów NTA uchylił zaskarżone orzeczenie jako niezgodne z prawem.

Glosy wyrażają zapatrywanie podpisanych pod nimi autorów.

W skróceniu pismo nasze będzie cytowane: OPA

REDAKCJA: WARSZAWA, PROKURATORSKA 11
ADMINISTRACJA: „ PL. NAPOLEONA 1

WYDAWNICTWO:

KSIĘGARNIA POWSZECHNA
DZIEŁ PRAWNICZYCH I EKONOMICZNYCH

Telefon Redakcji 885-57
„ Administracji 670-15
Konto czek. w P.K.O. 21.153

Prenumerata: rocznie (ok. 100 ark. druku) zł 64.—
kwartalnie . . . . . . „ 16.—
Za jeden dział (podatkowy lub administracyjny):
rocznie . . . . „ 40.—
kwartalnie . . . . . . „ 10.—

Zakłady Graficzne „MONOLIT“, Warszawa, Elektoralna 3, tel. 5-81.92.